

Tampereen yliopisto
Johtamiskorkeakoulu
Kauppatieteiden tutkinto-ohjelma

LIIKUNTAPALVELUT ARVONLISÄVEROTUKSESSA

Väänänen Shakib

Pro gradu -tutkielma

Vero-oikeus

Tampere 2017

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu

VÄÄNÄNEN, SHAKIB: Liikuntapalvelut arvonlisäverotuksessa

Pro gradu –tutkielma, VII + 71 s.

Vero-oikeus

Tammikuu 2017

Tutkielman tarkoituksena on selvittää sekä liikunnan käsitettä arvonlisäverotuksessa että tarkastella erilaisiin liikuntapalveluiden muotoihin liittyviä tulkintaongelmia. Tarkoituksena on selvittää liikuntapalveluihin liittyvän alennetun verokannan soveltamisedellytyksiä, joita pyritään selvittämään muodostuneesta oikeuskäytännöstä. Pääasiassa AVL 85a.1 § 3 kohtaan liittyvä oikeuskäytäntö on muodostunut palvelukokonaisuuksista, joihin on liittynyt opetuksellisia elementtejä. Tulkintaongelmat johtuvat pitkälti liikuntapalveluiden monitahoisuudesta ja toisaalta myös siitä, ettei liikunnan käsitettä ole määritelty arvonlisäverodirektiivissä tai arvonlisäverolaissa.

Merkittävimpänä lähdemateriaalina käytetään liikuntapalveluita koskevaa oikeuskäytäntöä, koska tutkielmassa keskitytään käsitteen määrittämiseen sekä samalla alennetun verokannan soveltamiseen liittyvän laajuusongelman selvittämiseen. Tutkielmassa esitetyt tutkimushavainnot perustuvat niin Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisukäytäntöön että kotimaiseen oikeuskäytäntöön. Lisäksi merkittävänä lähdemateriaalina käytetään aiheeseen liittyvää oikeuskirjallisuutta, joka on pääosin kotimaista. Tutkielma edustaa oikeusdogmatiikkaa, eli lainoppia. Lainopillisista tutkimusmetodeista pääosaan nousee teleologinen tulkintamalli.

Tutkielmassa havaittiin, että AVL 85a.1 § 3 kohdan tarkoittamana liikuntana voidaan pitää lähtökohtaisesti kaikenlaista fyysistä ponnistelua vaativaa toimintaa. Liikunnan harrastamisen tarkoituksena tulisi kuitenkin olla esimerkiksi fyysisen kunnon ylläpitäminen, eikä pääasiassa huvittelu ja virkistytminen. On kuitenkin korostettava, ettei itse liikunnan määritelmä ole suurin tutkimusongelma. Merkittävimmät tulkintaongelmat liittyvät monitahoisiin liikuntapalveluihin, jossa tarjotaan liikunnan harrastamismahdollisuuden lisäksi esimerkiksi opetuksellisia elementtejä. Alennetun verokannan soveltamisedellytyksenä voidaan pitää monitahoisten liikuntapalveluiden osalta sitä, että pääpainon tulisi olla liikunnan harrastamismahdollisuuden antamisessa eikä muissa palvelun osasuoritteissa.

SISÄLLYSLUETTELO

LÄHTEET	III
LYHENTEET	VII
1 LIIKUNTAPALVELUIDEN ARVONLISÄVEROTUS.....	1
1.1 Tutkimusaiheen kuvaus ja tutkimusongelma.....	1
1.2 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä	4
1.3 Tutkimuskysymykset ja -rajaukset.....	9
1.4 Tutkimusmenetelmät.....	10
1.5 Lähdemateriaalit.....	10
2 LIIKUNNAN KÄSITE	12
2.1 Mikä on liikuntaa?	12
2.2 Liikunta arvonlisäverodirektiivissä	15
2.2.1 Urheilutilan käyttöoikeus.....	15
2.2.2 Eräitä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön periaatteita	19
2.3 Liikunta arvonlisäverolaissa	21
2.4 Muita sovellettavia arvonlisäverotuksen periaatteita	25
2.4.1 Jakamis- ja liittymisperiaate.....	25
2.4.2 Neutraliteettiperiaate	28
3 LIIKUNTAPALVELUT JA KÄYTTÖOIKEUDEN LUOVUTTAMINEN	30
3.1 Kiinteistön käyttöoikeuksien luovuttamisen arvonlisäverotus	30
3.2 Oikeuskäytäntöä	33
3.3.1 Biljardi ja muu huvittelu	34
3.3.2 Käyttöoikeuden luovuttaminen	36
3.3.3 Agility	40
3.3.4 Golf	45
4. LIIKUNTA- JA KOULUTUSPALVELUIDEN VÄLINEN SUHDE.....	49
4.1 Koulutuspalvelun määrittäminen	49
4.2 Erityisiä tilanteita	51
4.2.1 Teknisten valmiuksien opettaminen	51
4.2.2 Mahdollisuus itsenäiseen harjoitteluun.....	59
4.2.3 Valvottu harjoittelu	62
5 JOHTOPÄÄTÖKSET.....	66
5.1 Kokoavia johtopäätöksiä.....	66
5.2 Uudet sähköiset liikuntapalvelut.....	70

LÄHTEET

Alho 1998

Neutraliteetti arvonlisäverotuksessa. Alho, Kari. Verotus 3/1998 s. 322-330.

EU komissio 2007

White Paper on Sports. Euroopan unionin komissio. Bryssel 2007.

HE 1994/283

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta. Annettu 28.10.1994 Helsingissä.

Helminen 2016a

EU-vero-oikeus. Helminen, Marjaana. Talentum Media Oy, Helsinki, 2012.

Helminen 2016b

Kansainvälinen verotus, jatkuvatäydenteinen. Helminen, Marjaana. Talentum 2015. Verkkojulkaisu palvelussa Talentum Fokus, joka on päivitetty viimeksi 31.10.2016.

Hirvonen 2011

Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Hirvonen, Ari. Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17. Helsinki 2011.

Hokkanen (toim.) 2013

Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus: EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinta. Hokkanen, Marja (toim.) – Johansson, Andreas – Joki-Korpela, Titta – Jokinen, Miika – Kallio, Mika – Laitinen, Juha – Pokkinen, Maarit – Salomaa, Petri – Virtanen, Maritta. KHT-Media Oy, Helsinki 2013.

Juanto – Saukko 2014

Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus, Juanto, Leila – Saukko, Petri.
Talentum 2014

Juanto 2002

E-tuomioistuimen arvonlisäveropäätökset 2001 kommentoituina. Juanto, Leila. Talentum. Helsinki 2002.

Kallio et. al 2015

Arvonlisäverotus 2015. Kallio, Mika – Nielsen, Ari – Ojala, Marko – Sääskilähti, Juha. Edita Publishing Oy. Helsinki 2015.

Määttä 2009

Oikeustaloustieteellinen näkökulma kotimaiseen lainvalmisteluun. Määttä, Kalle. Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen tutkimuksia 242. Helsinki 2009.

Määttä 2013

Liittymisperiaate arvonlisäverotuksen ikuisuusongelma. Verotus 4/2013. s.366 – 375.

Määttä 2015

Arvonlisäverolain tulkintaongelmat. Määttä, Kalle. Helsingin Kamari Oy. Helsinki 2015.

Nieminen – Anttila – Äärilä – Jokinen

Arvonlisäverotus. Nieminen, Auvo – Anttila, Raimo – Äärilä, Leena – Jokinen, Mika. Saatavilla Talentum Fokus –palvelussa. Päivitetty 26.8.2015.

Pikkujämsä 2001

Oikeusperiaatteet ja kiinteistöt arvonlisäverotuksessa. Pikkujämsä, Mikko. Kauppakaari. Helsinki 2001.

Pyykkönen 2014

Liikunta on myös käsitteiden peliä. Pyykkönen, Teijo. Julkaisussa Liikunta ja tiede 6/2014, s.24-29. Liikuntatieteellinen seura 2014.

Rother 2003

Eurooppaoikeus ja arvonnäisäverotus, Rother, Eila. WSOY Lakitieto. Helsinki 2003.

Suominen 2014

Rajoitetusti verovelvollisten esiintyvien taiteilijoiden ja urheilijoiden verotus. Suominen, Mariia. Itä-Suomen yliopisto, liseniaatintutkimus 2014.

Swinkels 2010

European Union: Sports under EU VAT. Julkaisussa International VAT Monitor. June-July/2010, s.277-282 Swinkels Joep J.P. 2010. IBFD 2010.

Tamminen 2003

Hiihtokoulutoiminnan arvonnäisäverotus. Julkaisussa Oikeustieto 1/2003, s.8-11. Tamminen, Ville 2003. Edilex 2003.

Tenhunen – Kinnunen 2016

Käsikirja oikeudellisen tiedon hakijoille. Tenhunen, Susanna – Kinnunen, Inari. Saatavilla Talentum Fokus palvelusta. Viimeisin päivitys 12.7.2016. Talentum Media Oy, Helsinki 2016.

Terra – Wattel 2008

European Tax Law, Fifth edition. Terra, Ben – Wattel, Peter. Kluwer Law International 2008.

Tiihonen 2014

Liikuntakulttuurin käsitteet muuttuvat ja muuttavat. http://www.liikunta-neuvosto.fi/files/317/Liikuntakulttuurin_kasitteet_LOW.pdf

VH 2015

Verohallinnon ohje. Terveysten- ja sairaanhoidon arvonnlsäverotus. Dnro A196/200/2014. Annettu 8.5.2015.

VH 2007

Verohallinnon ohje. Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonnlsäverovelvolliseksi hakeutuminen. Dnro 1962/40/2007. Annettu 31.12.2007.

Äärlä – Nyrhinen – Hyttinen 2015

Arvonnlsäveroverotus käytännössä. Äärlä, Leena – Nyrhinen, Ritva – Hyttinen, Pekka. Talentum 2015

LYHENTEET

ALV – arvonlisäverolaki (30.12.1993/1501)

Dnro - diaarinumero

EU – Euroopan unioni

EUT – Euroopan unionin tuomioistuin

EY – Euroopan yhteisö

HHAO – Helsingin hallinto-oikeus

KHO – Korkein hallinto-oikeus

KVL – keskusverolautakunta

SEU – sopimus Euroopan unionista

SEUT – sopimus Euroopan unionin toiminnasta

TVL – tuloverolaki (30.12.1992/1535)

VH – Verohallinto

VOVA – Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö

1 LIIKUNTAPALVELUIDEN ARVONLISÄVEROTUS

1.1 Tutkimusaiheen kuvaus ja tutkimusongelma

Tässä tutkimuksessa tartutaan kysymyksiin, jotka liittyvät alempien verokantojen soveltamiseen arvonlisäverotuksesta annettujen direktiivien valossa. Viime vuosina KHO onkin hakenut tulkinta-apua EU:n tuomioistuimelta alennettujen verokantojen soveltamisedellytyksiin¹. Direktiivien merkitys välillisessä verotuksessa onkin suuri, koska nykyisen arvonlisäverolain tulee olla sellainen, joka toteuttaa arvonlisäverodirektiivin tarkoitusta ja tavoitteita. Tässä tutkimuksessa keskitytään liikuntapalveluihin liittyvään ongelmallisuuteen. Tällainen alennetun verokannan soveltamiseen liittyvä kysymys voidaan luokitella laajuusongelmaksi².

Tutkielman alussa on tarkoitus käydä läpi direktiivin vaikutusta ja sen merkitystä liikuntapalveluiden arvonlisäverokohtelun selvittämisessä. Samassa käsitellään myös direktiivin tulkintavaikutusta, mutta käsittelyn pääpainona on taustoittaa sen merkitystä juurikin liikuntapalveluiden osalta. Toiseksi pyrkimyksenä on määrittää liikunnan käsite. Koska liikunnan käsitettä ei ole määritelty verolainsäädännössä, käsitteen määrittelyä haetaan yleisesti siihen liittyvän oikeuskäytännön kautta. Liikuntapalveluihin liittyy kuitenkin paljon oikeuskäytäntöä, joten liikunnan käsitteelle pyritään löytämään määritelmä myös tätä kautta. Tähän käsittelyyn lukeutuu myöskin EUT:n päätöksiä perusteella muodostunut käsite.³

Arvonlisäverolain 85 a §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan alennetun verokannan piiriin kuuluu liikuntapalvelut. Kyseisessä lainkohdassa määritellään tarkemmin, että palvelu, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen, on alennetun verokannan piirissä. Lainkohta on sinällään ongelmallinen, että se ei määritä sitä,

¹ Ks. C-219/13, K Oy.

² Määttä 2015, s.17.

³ Mm. C-150/99, Lindöpark AB.

mikä kaikki on tällaista palvelua. Tämä määritelmä ei ole siis tyhjentävä. Arvonlisäverolain sanamuoto kuitenkin poikkeaa arvonlisäverodirektiivin⁴ kolmannessa liitteessä mainitusta alennetun verokannan verokohtelun ohjeistuksesta. Kyseisessä kohdassa mainitaan, että alennettua verokantaa saa soveltaa urheilulaitosten käyttöoikeuksiin. Tätä eroa ja sen taustoja käsitellään tutkielman ensimmäisessä luvussa. Pohdintaan liittyy myös se, että kuinka laajaksi jäsenvaltio saa säätää lailla alennetun verokannan soveltamisen. Yleisohje alempien verokantojen soveltamiseen löytyy arvonlisäverodirektiivin 98 artiklasta⁵.

Tämän tutkielman toisessa luvussa keskitytään liikunnan käsitteen määrittelemiseen. Tätä käsitettä ei ole määriteltä arvonlisäverodirektiivissä eikä -laissa. Lähtökohtaisesti käsitteen voinee määritellä laji- ja harrastejärjestöjen mukaisen liikunnan mukaan. Kaikkea harrastustoimintaa ei kuitenkaan aina voida katsoa liikunnaksi.⁶ Liikunnan käsitteen lisäksi tulee ottaa huomioon myös se, missä liikuntapalveluja tarjotaan. Voimassaolevan oikeuskäytännön mukaan on annettu merkitystä sille, että millaisessa ympäristössä liikuntapalveluita tarjotaan⁷. Tämä on noussut esiin esimerkiksi biljardin pelaamisessa. Arvonlisäverodirektiivin mukaisesti alennettua verokantaa voidaan soveltaa urheilutilojen vuokraamiseen⁸. Lähtökohtana voidaan pitää palveluiden ja tavaroiden myynnin verollisuutta ja niistä suoritettavaa yleisen verokannan mukaista arvonlisäveroa, joten edellä mainitussa on kyse poikkeussäännöksestä. Poikkeussäännöksiä on lähtökohtaisesti tulkittava suppeasti⁹. Suomessa tämä on kuitenkin implementoitu arvonlisäverolakiin laajemmassa merkityksessä.

Liikuntaan liittyy nykyisin myös erilaisia palveluiden ja tuotteistamisen käsitteitä, joita ovat esimerkiksi personal trainerit sekä liikuntastudiot¹⁰. Näistä edelliseen liittyy arvonlisäverotuksessa rajanveto liikunta- ja koulutuspalveluiden välillä. Jälkimmäinen on taas selkeämpi arvonlisäverotuksen kannalta, kunhan studion

⁴ Neuvoston direktiivi 2006/112/EY.

⁵ Direktiivin mukaan alennettuja verokantoja voi olla enintään kaksi ja alennettuja verokantoja voidaan soveltaa direktiivin kolmannessa liitteessä määriteltäviin palveluihin ja tavaroihin.

⁶ ks. KHO 30.6.2015 T 1871.

⁷ vrt. KHO 31.12.1996 T 4061 sekä KHO 30.9.1996 T 3048.

⁸ Arvonlisäverodirektiivi 98 artikla sekä liite III kohta 14.

⁹ Korostettu muun muassa KHO 19.1.2012 T 52.

¹⁰ Tiihonen 2014, s.47.

käyttöoikeuden luovutuksessa sovitaan nimenomaan liikuntaa varten annetusta käyttöoikeudesta. Tähän liittyy lähemmin liikuntapaikan käsite ja arvonlisäverodirektiivin sanamuoto liikuntapalveluiden osalta.

Kolmannessa luvussa on tarkoitus käsitellä rajanvetoa kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisen ja liikuntapalveluiden välillä. Tässä käsittelyssä nousee esiin vanhempi oikeuskäytäntö, jossa esimerkiksi tarkastellaan biljardilaitteen tarjoamis- ympäristön vaikutuksesta verokannan soveltamiseen. Luvun tarkoituksena on selvittää sellaisten liikuntapalveluiden ominaispiirteitä, joita harjoitetaan tietyssä paikassa. Tässä käsitellään esimerkiksi messutilan vuokraamisesta sellaiseen käyttöön, johon liittyy liikuntaa. Toisaalta myös tarkastellaan direktiivin kannalta, että voidaanko urheilutilan käyttöoikeuden luovuttamiseen soveltaa alennettua verokantaa, kun se menee muuhun käyttöön kuin liikunnan harjoittamiseen.

Neljännessä luvussa käsitellään liikuntaa, johon liittyy vähemmän tai merkittävästi ohjaamista tai opettamista. Luvussa pyritään selvittämään sellaisten liikuntapalveluiden ominaispiirteitä, joiden harjoittamiseen liittyy läheisesti myös opetusta tai ohjausta. Yksi perinteisimmistä palveluista lienee Personal Trainer -palvelut, jotka ovat selkeästi luokiteltavissa valmennuspalveluiksi. Liikuntapalvelun ja opetus- tai ohjauspalvelun väliseen rajanvetoon on oikeuskäytännön perusteella liittynyt merkittävimmin tulkintaongelmia. Näistä tulkintaongelmista johtuen myös arvonlisäverotuksen merkittävimpiä periaatteita on käytetty tulkitsemisen apuna. Näitä periaatteita ovat olleet liittymis- ja neutraliteettiperiaate. Merkille on pantava, että joillekin liikunnan muodoille on tyypillistä yksilöllinen harjoittelu ja toisaalta joillekin liikunnan muodoille on tyypillistä ohjaajan läsnäolo ja tämän antaman ohjeistuksen merkityksellisyys.

Merkittäviä kysymyksiä ovat esimerkiksi se, että millaista palvelua lähtökohtaisesti on tarkoitus tarjota. Ryhmäliikuntatunnit ovat lähtökohtaisesti sellaisia, joissa ohjaajan rooli on tyypillisesti vain sellainen, että hän pyrkii johtamaan ryhmäliikuntatunnin läpi esittelemällä liikkeitä ja viemällä ohjelman läpi. Tämä rooli voi kuitenkin kaartua lähemmäksi kouluttajan tai opettajan roolia, mikäli ryhmä koko on pienempi. Tällöin mahdollisuus antaa tarkempia ohjeita ja opettaa on parempi. Kuten on jo mainittu, niin sanottua poikkeussäännöstä tulee soveltaa

suppeasti, joten tätä kysymystä tarkastellaan lainkohdan sanamuodon mukaisesti. Mikä ero on mahdollisuuden antamisesta liikunnan harjoittamisella ja muulla liikunnalla?

Vielä tutkielman päätteeksi otetaan katse hieman tulevaisuuteen ja tarkastellaan palveluiden sähköistymisen mahdollisia vaikutuksia liikuntapalveluiden arvonlisäverokohteluun. Jo nykypäivänä vanhat jumppavideot ovat vaihtuneet nykyaikaisiin sähköisiin videopalveluihin, jossa ohjaajan liikkeitä ja ohjeita voi seurata nauhoitetulta videolta tai jopa suorana lähetyksenä esimerkiksi kotoa olohuoneesta.

1.2 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä

Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän lähteet ovat 1950-luvulta, jolloin verotuksen kannalta keskeisin Euroopan talousyhteisön perustamissopimus on solmittu¹¹. Myöhempien sopimusten perusteella se on nykymuodossaan sopimus Euroopan unionin toiminnasta (SEUT)¹². Nämä ovat primäärioikeutta, joka luo perustan EU-oikeudelle¹³. Lisäksi primäärioikeuteen kuuluu perustamissopimuksen ohella yleiset oikeusperiaatteet¹⁴. Perustettujen sopimusten mukaan yhteisön jäsenet ovat luopuneet osittain omasta verotuksellisesta suvereniteetista. Näin on erityisesti tapahtunut arvonlisäverotuksen osalta, joka on yhtenäistetty yhteisön sisämarkkinoiden toimivuuden takaamiseksi¹⁵.

Ennen yhteistä arvonlisäverojärjestelmää Suomessa oli käytössä liikevaihtovero-laki, joka korvattiin vuoden 1994 alusta lukien arvonlisäverolailla hieman ennakkoiden tulevaa EU-jäsenyyttä¹⁶. Vuoden 1995 alusta alkaen arvonlisäverolakia

¹¹ Helminen 2016a, s.23.

¹² Perustamissopimus korvattiin Maastrichtin sopimuksella, muutettiin Amsterdamin, Nizzan ja Lissabonin sopimuksella.

¹³ Helminen 2016a, s. 30.

¹⁴ Esim. Rother 2003, s.93. Näitä yleisiä oikeusperiaatteita ovat muun muassa yhdenvertaisuusperiaate ja suhteellisuusperiaate.

¹⁵ Arvonlisäverodirektiivi 2006/112/EY, johdantoluvun 4 kohta.

¹⁶ Juanto – Saukko 2015, s. 3.

muutettiin vastaamaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän vaatimuksia¹⁷. Kulusverotus ei siis perustu suoraan ylikansalliseen oikeuteen, vaan verotus perustuu kansalliseen lainsäädäntöön, joka on toimeenpantu direktiivin tavoitteiden mukaisesti.

Arvonlisäverodirektiivi on EU-oikeuden verotusta koskevasta sekundäärioikeudesta ainoa joka on päätetty suoraan primäärioikeudessa¹⁸. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä luotiin arvonlisäverodirektiivillä¹⁹. Nykymuodossaan yhteinen arvonlisäverojärjestelmä perustuu SEUT 110 - 113 artikloihin, joissa säännellään lisäksi verotukseen liittyvästä syrjäntäkiellosta sekä verotuksen yhdenmukaistamisesta. Arvonlisäverodirektiivi on osa yhteisön johdettua oikeutta, jota kutsutaan sekundäärioikeudeksi. Sekundäärioikeudeksi on määritelty asetukset, direktiivit, päätökset, lausunnot ja suositukset²⁰. Asetukset ovat luonteeltaan sellaisia, että ne velvoittavat kaikilta osin ja sellaisenaan kaikkia jäsenvaltioita. Toisin kuin asetukset, ovat direktiivit velvoittavia ainoastaan tavoitteiden osalta²¹. Direktiivejä ei siis ole tarkoitus implementoida kansalliseen lainsäädäntöön sanatarkasti, joten jäsenvaltiolla on mahdollisuus toimeenpanna direktiivi sille parhaaksi katsomalla tavalla, kunhan direktiivin mukainen tavoite toteutuu. On kuitenkin huomattava, että riittävän yksityiskohtaisella direktiivillä voi olla myös välittömiä oikeusvaikutuksia²². Arvonlisäverodirektiivi on luonteeltaan hyvin yksityiskohtainen, mutta sisältää kuitenkin paljon liikkumavaraakin²³. Liikkumavarasta riippumatta arvonlisäverodirektiiviä on tulkittava sen tavoitteiden mukaisesti. Lisäksi on myös unio-

¹⁷ Rother 2003, s.55.

¹⁸ SEUT 113 artiklan mukaan: " Neuvosto antaa yksimielisesti erityisessä lainsäätämisyjärjestyksessä sekä Euroopan parlamenttia ja talous- ja sosiaalikomiteaa kuultuaan säännökset liikevaihtoveroja, valmisteveroja ja muita välillisiä veroja koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamisesta siltä osin kuin yhdenmukaistaminen on tarpeen sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi sekä kilpailun vääristymien välttämiseksi."

¹⁹ Arvonlisäverodirektiivi (2006/112/EY) 1 artikla 1 kohta.

²⁰ SEUT 288 artikla.

²¹ Juanto- Saukko 2015, s.9.

²² Juanto – Saukko 2015, s.10.

²³ Arvonlisädirektiivin 63-66 artikloiden osalta on jätetty mahdollisuuksia erilaisiin toimeenpanomalleihin.

nin tuomioistuimen ratkaisukäytännössä korostettu useasti, että direktiivin säännöstä on tulkittava aina asiayhteydensä sekä direktiivin tavoitteiden ja systematiikan valossa.²⁴

Jo HE 88/1993 vp on korostettu sitä, että verojärjestelmä ei saisi vääristää taloudellista päätöksentekoa ja liikevaihtoverotuksen uudistamisen yksi päätavoite on ollut neutraalisuuden lisääminen.²⁵ Neutraliteetilla voidaan tarkoittaa myös kulusneutraliteettia, jolla tarkoitetaan sitä, ettei arvonlisäverotus saisi vaikuttaa kuluttajan valintoihin²⁶. Neutraliteetilla voidaan myös tarkoittaa esimerkiksi yritysmuoto- ja rahoitusneutraliteettia²⁷. Kuitenkin teoreettisesta neutraalista perusrakenteesta joudutaan tekemään poikkeuksia esimerkiksi yhteiskuntapoliittisista syistä. Liikevaihtoverolain aikainen veron kertaantuminen on kuitenkin nyt esitetty, kun arvonlisäverolakiin on sisällytetty AVL 102 § yleisestä vähennysoikeudesta²⁸.

Arvonlisäverotuksen lähtökohtana on, että kulutusverona sitä suoritetaan kaikesta liiketoiminnan muodossa myydystä tavarasta tai palvelusta. Tätä tarkennetaan sillä, että myynniksi katsotaan sellaiset palvelut, jotka luovutetaan vastiketta vastaan²⁹. Verovelvollisuutta ei siis määritellä toiminnan harjoittajan mukaan, vaan harjoitettavan toiminnan perusteella. Avainasemassa on siis se, että harjoitetaanko toimintaa liiketoiminnan muodossa vai ei.³⁰

Arvonlisäverojärjestelmä rakentuu siis pitkälti siihen, että arvonlisäveroa kanneetaan liiketoiminnan muodossa suoritetuista vastikkeellisista palveluista tai tavaroista. Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän osalta jäsenvaltiot ovat siis osin luopuneet omasta suvereniteetistaan verotuksessa. Osin tämä aiheutuu jo siitä, että kuuluu Euroopan unioniin, sillä EUT:n ratkaisukäytännössä on jo varhain korostettu, että unionin oikeus ylikansallisena oikeusjärjestyksenä menee kansallisen lainsäädännön edelle näiden ollessa ristiriidassa.³¹ Näin ollen unionin oikeus

²⁴ Ks. esim. C-14/12, Mesto Zamberk tuomion kohta 20.

²⁵ HE 88/1993 vp kohta 4.2.1.

²⁶ Määttä 2015, s.30.

²⁷ Rother 2003, s.54.

²⁸ HE 88/1993.

²⁹ AVL 18 §.

³⁰ Määttä 2015, s.65.

³¹ C-6/64, Costa v. ENEL, kohta 7.

muodostaa itsenäisen oikeuslähteen³². Mikäli kansallinen lainsäädäntö menisi unionin oikeuden edelle, se voisi kyseenalaistaa koko yhteisön olemassaolon. Jos meneteltäisiin niin, että kansallinen lainsäädäntö olisi ensisijainen verrattuna unionin oikeuteen, ristiriita voisi vaarantaa tehokkaan vaikutuksen.³³

Tarkasteltaessa EU-oikeuden periaatteita, voidaan nostaa kolme erillistä periaatetta vielä esiin ennen kuin tarkastellaan tutkimusaihetta tarkemmin. Ensimmäinen näistä on etusijaperiaate, jolla tarkoitetaan sitä, että unionin oikeudella on etusija kansalliseen lakiin nähden normiristiriitatilanteessa.³⁴ Välitön oikeusvaikutus taas tarkoittaa sitä, että esimerkiksi direktiivistä tulee jäsenvaltiota sitovaa heti, vaikka sitä ei toimeenpantaisikaan täysin kansalliseen lainsäädäntöön³⁵. Lisäksi tämä välitön oikeusvaikutus tulee soveltuvaksi myös niissä tilanteissa, kun direktiivin toimeenpano on suoritettu puutteellisesti³⁶. Kolmantena on niin sanottu direktiivin tulkintavaikutus³⁷, joka on muodostunut oikeuskäytännössä. Tulkintavaikutus tarkoittaa sitä, että unionin ratkaisukäytännöstä tulee suoraan esimerkiksi direktiivin tulkintaa sitovaa oikeuslähteistöä. Tulkintavaikutuksella tarkoitetaan sitä, että jäsenvaltiolla on velvollisuus tulkita kansallista lainsäädäntöä unionin oikeuden mukaisesti.³⁸ Tulkintavaikutus onkin ensisijainen tapa normijännitteen purkamiseksi, mutta muuten turvaudutaan etusijaperiaatteeseen.

EU-tuomioistuimen roolia ehkä kuvastaa myös se, että monet keskeiset periaatteet ovat löydettävissä ainoastaan kirjoitetun EU-oikeuden ulkopuolelta, useimmiten tuomioistuimen ratkaisuksista. Toisaalta tätä roolia selittää se, että perustamissopimukset ovat osin jääneet yleisluontoisiksi sekä aukollisiksi. EU-oikeuden etusijaperiaatteesta johtuen myös jäsenvaltioiden kansallisissa viranomaisissa ja tuomioistuimissa on velvollisuus selvittää käsiteltävään asiaan liittyvä merkityksellinen EU-oikeus sekä ottaa huomioon se menettelyissä ja ratkaisuisaan. Tä-

³² Määttä 2015, s.47.

³³ Rother 2003, s.81.

³⁴ ks. esim. Määttä 2015 s.50.

³⁵ Helminen 2016b, 3. Kansainvälisen vero-oikeuden perusteet > Kansainvälisen vero-oikeuden keskeiset taustaperiaatteet > Erityiset EU-oikeuden oikeusperiaatteet > Yleisperiaatteet.

³⁶ Rother 2003, s.100.

³⁷ Puhutaan myös välillisestä oikeusvaikutuksesta.

³⁸ Rother 2003, s.107.

täkin voidaan pitää yhtenä EU-tuomioistuimen tehtävänä, että se valvoo EU-oikeuden tulkitsemista ja myös sen noudattamista. Eräs tapa, jolla EU-tuomioistuin valvoo tulkinnan yhdenmukaisuutta, on SEUT 267 artiklan mukainen ennakkoratkaisujärjestelmä. Artiklan mukaan kansallisella tuomioistuimella on oikeus pyytää ennakkoratkaisua perussopimuksen tulkintaan tai sekundäärioikeuden pätevyyteen tai tulkintaan, mikäli asia on merkittävä. Ylimmällä kansallisella tuomioistuimella on velvoite ennakkoratkaisukysymyksen esittämiseen, mikäli sen on saatava selvyyttä unionin oikeuden tulkintaan ennen kuin se voi ratkaista asian kansallisen lainsäädännön mukaisesti. Näin ei ole kuitenkaan tarve toimia, mikäli asia on selvä tai siitä on olemassa relevanttia unionin ratkaisukäytäntöä. Lähtökohtaisesti EU-tuomioistuin antaa vain tulkintakannanoton selventääkseen sääntöksen tavoitetta, eli kuinka sitä tulisi tulkita. Ratkaisussaan tuomioistuin on voinut myös esittää asioita, jotka voivat olla hyödyksi asian ratkaisemiseksi kansallisessa tuomioistuimessa³⁹.

Unionin oikeus on siis etusijalla tulkittaessa siihen perustuvaa kansallista lainsäädäntöä. Näin ollen arvonlisäverotustakin koskevia kiistakysymyksiä on tarkasteltava ensisijaisesti arvonlisäverodirektiivin mukaisesti. Kansallisen ylin tuomioistuin veroasioissa on Suomessa Korkein hallinto-oikeus, joka on myös päätöksissään sekä hakenut ennakkoratkaisua unionin tuomioistuimelta että myös viitanut ratkaisuihinsa unionin ratkaisukäytäntöön.⁴⁰

Tämän tutkielman osalta yhteisen arvonlisäverojärjestelmän ymmärtäminen sekä unionin oikeuden tulkitsemiseen liittyvät asiat ovat olennaisessa roolissa, kun tarkastellaan unionin oikeudessa määrittelemätöntä käsitettä urheilutilan käyttöoikeus (use of sporting facilities). Tämän tutkielman luvut 3 ja 4 pohjautuvat lähes täysin vallitsevan kansallisen ja unionin oikeuskäytännön läpikäymiseen.

³⁹ Näin esim. C-150/99, Lindöpark.

⁴⁰ Muun muassa KHO 19.1.2012 T 52.

1.3 Tutkimuskysymykset ja -rajaukset

Oman ongelmansa luo liikuntapalvelujen arvonlisäverotukselle se, että alalla toimivien kirjo on laaja, niitä löytyy yleishyödyllisistä yhdistyksistä liiketoimintaa harjoittaviin osakeyhtiöihin sekä kunnat. Tähän kilpailulliseen ongelmaan ei tartuta tässä tutkimuksessa kuitenkaan syvemmin. Tutkielman fokuksessa on rajanvetotilanteisiin liittyvä ongelmallisuus ja tässä pyritään peilaamaan rajanvetoon liittyviä ratkaisuita kilpailuneutraliteettiperiaatteeseen, joka on arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteita. Kilpailuneutraliteetti ei ole toteutunut liikuntapalveluihin liittyvässä oikeuskäytännössä kuitenkaan tähän mennessä.

Olenneisimmat tulkintaongelmat liittyvät siihen, onko jonkin tilan käyttöoikeus luovutettu liikunnan harjoittamista vai muuta toimintaa varten. Toiseksi tulkintaongelmat liittyvät siihen, onko ohjausta ja opetusta sisältävässä liikunnan harjoittamisessa kyse muusta palvelusta, johon ei voida soveltaa alennettua verokantaa. Näistä tulkintaongelmista jälkimmäistä tarkastellaan myös liittymisperiaatteen kannalta ja pyritään tuomaan esiin tilanteita, jolloin palvelun osasuoritteita voidaan pitää erillisinä. Tällöin itse liikuntapalvelua voidaan käsitellä alennetulla verokannalla eikä tuolloin muodostu suurta neutraliteettihäiriötä. Liikuntapalveluita koskevan oikeuskäytännön osalta on vielä korostettava, että jotkin ratkaisuksista ovat olleet monitahoisia, josta johtuen niitä käsitellään useammin kuin yhden kerran tässä tutkielmassa. Esimerkiksi ratkaisua KHO 30.6.2015 T 1871 käsitellään sekä toisessa että kolmannessa luvussa.

Tässä tutkielmassa on siis tarkoitus pyrkiä löytymään ne ominaispiirteet, joiden perusteella eri tulkintaongelmissa rajanveto tulisi ratkaista. Tutkielma pyrkii hakemaan vastauksia seuraaviin kysymyksiin:

1. Mikä on AVL 85a.1 § 3 kohdan tarkoittaman liikunnan määritelmä ja millainen suhde sillä on arvonlisäverodirektiivin III liitteen 14 kohdassa tarkoitettuun urheilun määritelmään? Voidaanko alennetun verokannan soveltaminen rajata tietynlaiseen liikuntaan?
2. Mitkä ovat niitä ominaispiirteitä, joiden olemassa ollessa kiinteistön käyttöoikeus on luovutettu liikunnan harjoittamista varten AVL 85a.1 § 3 kohdan tarkoittamalla tavalla?

3. Mitkä ovat niitä ominaispiirteitä, joiden olemassa ollessa ohjausta ja opetusta sisältävässä palvelussa annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen AVL 85a.1 § 3 kohdan tarkoittamalla tavalla?

1.4 Tutkimusmenetelmät

Tutkimus kuuluu oikeustieteen ydinalueeseen, eli oikeusdogmatiikkaan, jossa tutkimuskohteena on voimassaoleva oikeus.⁴¹ Oikeusdogmaattinen eli lainopillinen tutkimusote sopii hyvin tutkimuskysymyksiin, jotka liittyvät nykyisen lainsäädännön ja oikeuskäytännön tulkintaan⁴². Koska käsiteltävään lainsäädäntöön liittyy vahvasti EU-oikeus ja tässä tapauksessa lainkohta pohjautuu neuvoston direktiiviin, on luonnollinen valinta teleologinen tulkintamalli⁴³. Tällä tavalla pyritään löytämään ne tavoitteet, joita sääntelyllä on pyritty edistämään. On kuitenkin huomattava, että EU-oikeutta tulee tulkita samalla tavalla kuin kansallista lainsäädäntöä muuten tulkittaisiin.

Toisen osan, liikuntapalveluiden arvonlisäverotuksen, tutkimusmenetelmänä käytetään ensisijaisesti sanamuodon⁴⁴ mukaista tulkintaa, mutta liitännäisesti myös laajentavaa tulkintaa. Liikuntapalveluihin liittyvän alennetun verokannan soveltamisedellytysten osalta tässä tutkielmassa pyritäänkin tekemään tulkintakannanottoja siitä, kuinka nykyisiä oikeusnormeja sovelletaan ja tulisi soveltaa.

1.5 Lähdemateriaalit

Keskeisimpänä lähdemateriaalina sovellettavan säännöksen, AVL 85a.1 § 3 kohdan, lisäksi on sen soveltamiseen liittyvä oikeuskäytäntö. Tässä tutkielmassa käsitellään niin kotimaisten hallinto-oikeuksien ratkaisuita sekä EUT:n

⁴¹ Hirvonen 2011, s.21.

⁴² Hirvonen 2011. ss. 21.

⁴³ Helminen 2016b - TARKENNA

⁴⁴ Sanamuodon mukainen tulkinnassa pitäydytään arkikielen mukaisessa normaalimerkityksessä. ks. lisää Hirvonen, Ari – Mitkä Metodit? s.38 - 39.

antamia ratkaisuita, joilla on selkeä yhteys käsiteltävään asiaan. Lähdemateriaalina käytetään sekä julkaistua että julkaisematonta oikeuskäytäntöä, joiden osalta on huomattava niiden erilainen prejudikaattiarvo. Verohallinto ei ole tämän tutkielman kirjoittamisen ainakaan julkaissut ohjetta liikuntapalveluiden arvonnäverotusta koskien, josta johtuen virallisohteita ei lähdemateriaalina juuri käytetä.

Oikeuskäytännön lisäksi lähdemateriaalina käytetään oikeuskirjallisuutta, joista pääosassa on arvonnäverotusta koskevat yleisteokset, kuten Arvonnäverotus käytännössä (Äärilä, Leena – Nyrhinen, Ritva – Hyttinen, Pekka). Merkittäväksi lähteeksi voidaan myös todeta Kalle Määtän teos Arvonnäverolain tulkintaongelmat. Lisäksi lähdemateriaalina käytetään muitakin kuin oikeudellisia lähteitä, jotka erityisesti liittyvät liikunnan käsitteen määrittelymiseen.

2 LIKUNNAN KÄSITE

2.1 Mikä on liikuntaa?

Verotuksellisesti onnistuneen rajanvedon tekemiseksi liikunnan ja muun harrastamisen välillä käsitellään alkuun liikunnan käsitettä. Liikunnan käsite voidaan hakea yksinkertaisesti arkikielen tulkinnasta. Arkikielessä liikunnalla voinee sanoa tarkoitettavan kaikenlaista tekemistä, joka vaatii liikuntaa harjoittavalta fyysistä ponnistelua. Myös lainsäätäjä on tullut omaan määritelmään liikunnan osalta⁴⁵. Tosin, tämä liikuntalakiin otettu liikunnan käsite ei määrittele, vaan ainoastaan rajaa sen määritelmää. Liikunnan käsitettä myös käsitellään seuraavissa alaluissa verolainsäädännön kautta, johon liittyvä määrittelytehtävä on haastava varsinkin kotimaisen lainsäädännön sanamuotojen vuoksi.

Liikuntalain 3.1 §:n 1 kohdan mukaan liikunnalla tarkoitetaan kaikkea omatoimista ja järjestettyä liikuntaa ja urheilua. Tähän lukeutuu lain mukaan kaikki muu kuin huippu-urheilua. Lain määritelmän mukaan voidaan siis lähteä siitä, että liikunnan tarjoamismuodolla ei ole muotovaatimuksia. Tarjottava liikuntapalvelu voidaan siis tarjota missä ja milloin vaan. Vaikka lain soveltamisala kuuluukin liikunnan edistämiseen sekä sääntelee julkisen hallinnon vastuusta sekä valtionrahoituksesta liikunnan toimialalla, voinee tätä määritelmää pitää liikunnan käsitteen taustalla arvonlisäverotusta ajatellen.⁴⁶ Huippu-urheilulla tarkoitetaan liikuntalain 3.1 §:n 2 kohdan mukaan toimintaa, joka on kansallisesti merkittävää ja, millä pyritään kansainväliseen menestykseen. Lisäksi liikuntalain 3.1 § 3 kohdassa määritellään terveyttä ja hyvinvointia edistävä liikunta elämäntavan eri vaiheissa. Tällaiseksi liikunnaksi voidaan nähdä soveltuva liikunta, joka koostuu pääosin kuntoutuksesta ja kuntouttavasta liikunnasta.⁴⁷ Osa tällaisesta kuntouttamisesta voidaan nähdä terveystalvina ja näin ollen voi olla arvonlisäverolain soveltamis-

⁴⁵ ks. Liikuntalaki 3 §.

⁴⁶ ks. Liikuntalaki 1 §.

⁴⁷ Lue lisää: <http://www.lts.fi/soveltava-liikunta> (linkki tarkistettu 5.1.2016).

alaan liittyvää arvonlisäverotonta toimintaa. Tällaista voi olla esimerkiksi fysioterapeuttin antama kuntouttava liikuntapalvelu.⁴⁸ Voidaankin sanoa, että rajanvetoa voidaan joutua tekemään myös arvonlisäverolain soveltamisalaan kuuluvan arvonlisäverottoman terveystalouden sekä arvonlisäverollisen liikuntapalvelun välillä. Tämä rajanvetokysymys kuitenkin jätetään tutkimuksen kannalta pieneen arvo, sillä on oletettavaa, että suurin osa esimerkiksi fysioterapiakäynneistä aiheutuu terveydenhuollollisista syistä.

Liikuntalain määritelmistä voidaan siis päätellä, ettei liikunnan käsitteistö ole täysin selvää. Liikunnan käsitteisiin liittyvät ongelmat ovat myös koko liikuntakulttuurin ongelma⁴⁹. Arvonlisäverolain tulkitsemisen kannalta se aiheuttaa hinnoittelun ja kilpailuongelmia. Mikäli palvelu ei kuulu liikunnan käsitteen piiriin, palvelua ei voida nähdä sellaiseksi, joka olisi antanut mahdollisuuden liikunnan harjoittamiseen. Kansantaloustieteenkin perinteisen kysynnän ja tarjonnan tasapainon mukaisesti hinnan nousu aiheuttaa kysynnän vähentymisen. Kilpailuongelma voi tarkoittaa palveluntarjoajan poistumista markkinoilta, mikäli liikunnanluontoinen palvelu ei ole alennetun verokannan soveltamisalaan kuuluvaa.

Vero-oikeudellisessa tutkimuksessa on käsitelty hieman urheilijan käsitettä tuloverotuksen osalta⁵⁰. Kirjallisuudessa on todettu, että urheilu on yleisnimitys liikunnalle, jota harjoitetaan ajanvietteenä terveyden, fyysisen ja psyykkisen mielihyvän saavuttamiseksi tai kilpailuluonteisesti. Samassa yhteydessä on todettu, että fyysisen suorittamisen lisäksi myös henkiset taitolajit voidaan käsittää urheiluksi⁵¹. Urheiluksi voidaan helposti katsoa ainakin kaikki olympialajit niin kesä- kuin talviolympialaisten osalta. Golfin osalta voinee sanoa, että itse pelaajaa voidaan pitää liikuntaa harrastavana henkilönä, mutta esimerkiksi häntä avustavaa henkilöä ei. Näin ollen avustavalta henkilöltä peritty vastike golfkentälle pääsystä tulisi sisältää yleisen verokannan mukainen arvonlisävero. Edellä todetun perus-

⁴⁸ VH 2015 – 1 Yleistä sekä 2 Yksityisen terveydenhuollon palvelut ja palvelujen antajat.

⁴⁹ Pyykkönen 2014, s.25.

⁵⁰ Kansainvälisen tuloverotuksen osalta liittyy verosopimuksellisiin tilanteisiin, jossa urheilija tai esiintyjä harjoittaa toimintaansa kotivaltionsa ulkopuolisessa toisessa valtiossa tai tämän toisen valtion lipun alla kulkevalla vesialuksella.

⁵¹ Suominen 2014, s.53.

teella voidaan todeta, että urheilun ja liikunnan erot tulevat selkeimmin esiin opetusta ja ohjausta sisältävien palveluiden osalta. Kun opetusta sisältävää palvelua hankitaan kilpailutarkoituksia varten, voi kyse olla todennäköisesti muusta kuin ainoastaan mahdollisuudesta liikunnan harjoittamiseen.

Urheilun ja liikunnan on kuitenkin sanottu usein kävelevän käsi kädessä, mutta todellisuudessa asia ei usein ole näin. Tästä johtuen liikuntaneuvosto onkin teettänyt selvityksen siitä, voidaanko antaa suosituksia siitä, mikä on liikunnan ja urheilun välinen ero⁵². Kun tarkastellaan esimerkiksi shakkia, jota pidetään urheiluna silloin, kun siitä kilpaillaan⁵³. Tähän kuitenkin liittyy ongelma, koska tämä ei kuitenkaan ole selkeästi liikunnaksi katsottava harrastus. Onkin sanottu, että urheiluun usein liittyy liikuntaa, mutta liikuntaan ei aina liity urheilua⁵⁴. Jos urheilun määritelmän pohjana pidetään liikuntalakia, urheilua on kaikki liikunta, johon liittyy kilpailua. Olennaista arvonlisäverotuksen kannalta onkin siis selvittää, mikä vaikutus on sillä, onko kyse liikunnan vai urheilun harjoittamisesta.

Arvonlisäverotuksen kannalta ei ole tarkoituksenmukaista käsitellä liikunnan osalta sellaista liikuntaa, jota kutsutaan hyöty- eli arkiliikunnaksi. Lähtökohtaisesti tällaisen harjoittamiseen ei erityistä palvelua tarvita. Arkiliikuntaa on kaikki jokapäiväinen liikunta, jota harjoitetaan muun toiminnan ohella. Arkiliikuntaa on esimerkiksi kävely lähimmäiselle kuntosalilla, mutta itse kuntosalilla tehtävät harjoitteet eivät ole arkiliikuntaa.

Arvonlisäverotuksen kannalta merkittävimpiä kysymyksiä liittyy niin sanottuun virtuaaliliikuntaan. Tällä tarkoitetaan kaikkea sähköisen yhteyden välityksellä myytävää liikuntapalvelua. Lisäksi toisena uudenlaisena liikunnan ja urheilun muotona käsitellään arvonlisäverotuksen kannalta myös e-urheilua, jolla tarkoitetaan lähinnä pelikonsoleilla käytävää kilpailua. Perinteisen liikunnan määrittelyn osalta nämä lienevät jotain muuta harrastamista kuin liikuntaa, vaikkakin konsolipelaaminenkin voi vaatia hieman fyysistä ponnistelua.

⁵² ks. lisää Tiihonen, Arto – Liikuntakulttuurin käsitteet muuttuvat ja muuttavat.

⁵³ Suominen 2014, s.53. Todettu, että myös viihdyttäviä lajeja, jotka ei vaadi suoranaista fyysistä ponnistelua, voidaan pitää urheiluna.

⁵⁴ Tiihonen 2014. s.36.

2.2 Liikunta arvonlisäverodirektiivissä

2.2.1 *Urheilutilan käyttöoikeus*

Euroopan unionin jäsenvaltioissa kansalliset arvonlisäverolait pohjautuvat nykyisin direktiiviin yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä. Kuten aiemmin on jo mainittu, että direktiivi luo raamit jäsenvaltioiden kansallisille lainsäädännöille arvonlisäverotuksessa. Joiltain osin direktiivi antaa valinnan mahdollisuuksia, mutta toisaalta rajoittaa myös näitä vapauksia. Arvonlisäverodirektiivi antaa artiklan 98 perusteella jäsenvaltioille mahdollisuuden soveltaa yhtä tai kahta alennettua verokantaa, joiden on oltava vähintään 5 % osuus veron perusteesta⁵⁵. Nämä sallitut tavaroiden ja palveluiden luovutukset on erikseen määritelty direktiivin kolmannessa liitteessä. Tässä alaluvussa käydään läpi liikunnan käsitteen määrittelemä direktiivin valossa.

Liikuntapalveluihin viittaava liitteen kohta määrittelee sallituksi palveluksi, johon alennettua verokantaa voidaan soveltaa, urheilulaitosten käyttöoikeuden (use of sporting facilities⁵⁶) luovutuksen. Oikeuskirjallisuudessa tätä sanamuotoa on kuvailtu kummalliseksi⁵⁷. Tässä vaiheessa on hyvä myös huomata direktiivin sanamuodosta, että rajanvetoa joudutaan myös tekemään kiinteistön käyttöoikeuksien sekä liikuntapalveluiden välillä⁵⁸. Vaikkakin kiinteistöjen käyttöoikeuksien luovutukset ovat lähtökohtaisesti arvonlisäverottomia AVL 27.1 § mukaan, tietyt käyttöoikeuden luovutukset on säännelty verollisiksi. AVL 29 § määrittelee ne luovutukset, jotka ovat 27 §:stä poiketen verollisia. Muun muassa AVL 29.1 § 4 kohdassa kokous-, näyttely- ja urheilutilan taikka muun sellaisen tilan käyttöoikeuden tilapäisluonteisesta luovuttamisesta on suoritettava veroa. Tulkintaongelmia tilan luovutukseen aiheuttaa muun muassa tilojen erilaiset luonteet, vuokraamisen käyttötarkoitus sekä vuokraajan liiketoimintastatus⁵⁹. Tämä tuokin esille

⁵⁵ Arvonlisäverodirektiivi 99 artikla.

⁵⁶ Arvonlisäverodirektiivin liite 3 kohta 14.

⁵⁷ Swinkels 2010, s.280.

⁵⁸ ks. esim. C-174/00.

⁵⁹ Määttä 2015, s. 265.

sen, että tulkintaongelmille on usein tyypillistä niiden monitahoisuus⁶⁰. Tätä rajanvetoa ALV 29.1 § 4 kohdan ja liikuntapalvelujen välillä tarkastellaan tarkemmin luvussa 3.

Kuten on huomattu, arvonlisäverodirektiivi ei määritä liikunnan käsitettä millään tavoin. Direktiivin valossa puhutaan urheilutilasta ja sen käyttöoikeuden luovuttamisesta. Ratkaisevaa direktiivin kannalta on siis, että tila, jossa liikuntaa harjoitetaan, on tarkoitettu juuri tähän tarkoitukseen. Kyseessä olevan tilan tulisi siis olla jo valmiiksi tarkoitettu urheilemista tai liikunnan harjoittamista varten. Tällöin siis olisi tulkittava direktiiviä niin, että kyse ei ole liitteen III mukaisen listan mukainen palvelu, johon voidaan soveltaa alennettua verokantaa, jos tila on tarkoitettu lähökohtaisesti muuhun tarkoitukseen, kuten messutapahtumiin. Selkeästi urheilutiloiksi voidaan määrittää muun muassa yleisurheilukentät, kuntosalit ja jalkapallohallit. Tulkintaongelmaa oletettavasti liittyy ainakin monitoimihalleihin. On esitetty näkökantoja, että tällaiset urheilutilat voivat olla sekä liikkuvia että liikkumattomia. Liikkuviksi voidaan määritellä muun muassa liikutettavat kiipeilyseinät, veneet ja trampoliinit⁶¹. Arvonlisäverolain sanamuoto ainakin antaa liikkumavaraa tällaisen tulkinnan tekemiseksi, sillä se ei erityisemmin määritä, että liikuntaa tulisi harjoittaa tietynlaisissa tiloissa. Arvonlisädirektiivikään ei suoraan määrittele, että kyseessä tulisi olla kiinteistö tai muu pysyvä rakennelma, missä liikuntapalvelua pitäisi luovuttaa, jotta alennettua verokantaa voitaisiin soveltaa.

Merkkillistä on kuitenkin tulkintaongelman osalta se, ettei oikeuskirjallisuudessa ole juurikaan käsitelty sitä, mikä on urheilua tai ylipäänsä liikuntaa arvonlisäverotuksen säännösten mukaan. Arvonlisäverodirektiiviä koskevissa artikkeleissa urheilua on käsitelty enemmänkin direktiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan mukaista vapautusta yleishyödyllisessä muodossa annetusta urheilu ja liikuntakasvatuksen palvelusta. Tätä perustelee vahvasti se, että kaikissa jäsenvaltioissa ei ole implementoitu 98 artiklan ja direktiivin III liitteen mukaisia alennetun verokannan palveluita.⁶²

⁶⁰ Määttä 2015 s. 264.

⁶¹ Swinkels 2010, s.280.

⁶² Muun muassa Viro, Slovakia, Tanska ja Saksa eivät ole ottaneet käyttöön alennetun verokannan soveltamista urheilutilan käyttöoikeuksien luovuttamiseen.

Kun tarkastellaan Euroopan unionin asiakirjoja, niin löydetään urheilulle seuraava määritelmä: ”all forms of physical activity which, through casual or organized participation, aim at expressing or improving physical fitness and mental well-being, forming social relationships or obtaining results in competition at all levels”⁶³. Alkuun voidaan todeta, että tämä muistuttaa paljon liikuntalain määritelmää liikunnasta. Liikunnaksi siis voidaan määritellä tämänkin mukaan kaikki, johon liittyy pyrkimys kohentaa fyysistä kuntoa. Lienee kuitenkin myös riittävää, että fyysistä kuntoa ylläpidetään. Swinkels on esittänyt tälle urheilun määritelmälle sellaista tulkintaa, jonka mukaan sitä voidaan soveltaa ainoastaan ihmisen harjoittamaan liikuntaan.⁶⁴ Tämän tulkintatavan mukaan liikunnan ulkopuolelle jäisi kaikki urheilu, johon liittyy eläinten liikunta, jos tulkitaan seikkaa suppeasti. Näin tiukka tulkintalinja ei kuitenkaan ole ollut kotimaisessa oikeuskäytännössä, sillä ratsastuksen on katsottu olevan liikuntaa. Määritelmä tuo esiin myös sen, että urheiluna voitaisiin pitää myös joogaa ja kaikkea muutakin, johon liittyy mentaalisen hyvinvoinnin kohentamista. Swinkels on tehnyt urheilun määritelmästä sellaisen johtopäätöksen, että se on niin laaja, joten sillä ei ole juurikaan käytännön arvoa.⁶⁵

EUT:n ratkaisukäytännössäkään ei liikunnan käsitettä ole suoraan määritelty. Ratkaisukäytännöstä on kuitenkin mahdollista tehdä päätelmiä urheilutilan määritelmästä. Tapauksessa C-18/12 Město Žamberk, jossa pääasia tosin koski artiklan 132 1 kohdan m alakohdan mukaista urheilua. Tapaus koski kunnallista uimahallia, jossa oli muun muassa ratoihin jaettu ja ponnahduslaudalla varustettu uima-allas, lasten allas, vesiliukumäkiä ja hieronta-allas. Ensimmäisessä kysymyksessä unionin tuomioistuimelta kysyttiin, voidaanko omaehtoista, satunnaista ja virkistystarkoituksessa harjoitettua urheilua pitää 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan mukaisena urheiluna tai liikuntakasvatuksena. Käsitteen määrittämisen kannalta ratkaisun 22 kohtaa voidaan pitää olennaisena. Kohdan mukaan soveltamisen edellytykselle ei aseteta edellytykseksi, että urheilua harrastettaisiin tietyllä tasolla tai tietyllä tavalla, kunhan kyseinen harrastaminen ei liity pelkästään virkistykseen tai huvitteluun⁶⁶. Olennaista on myös poimita tapauksen kohdat 19

⁶³ EU komissio 2007. 1. Johdannon ensimmäisessä alaviitteessä.

⁶⁴ Swinkels 2010, s.277.

⁶⁵ Swinkels 2010, s.278.

⁶⁶ Ks. myös C-495/12, Bridport and West Dorset Golf Club Limited, tuomion 19 kohta.

sekä 20, joissa korostetaan, että yleissäännöstä poikkeavaa lainkohtaa tulee tulkita suppeasti⁶⁷. Tämä suppean tulkinnan vaatimus ei kuitenkaan tarkoita, että sanamuotoa tulisi tulkita niin, että poikkeus menettäisi vaikutuksensa.

Tapaus ei sinänsä anna määritelmä itse urheilun käsitteelle, mutta rajaa kuitenkin tulkintaa niin, että kyse on urheilusta, mikäli sen harrastamisen tarkoituksena ei ole jotain muuta. Tällainen päätelmä tukee myös aiempaa kotimaista oikeuskäytäntöä liikuntapalvelujen osalta. Ratkaisussa KHO 30.9.1996 T 3048 biljardi- ja tikanheittolaitteet oli sijoitettu käytettäväksi esimerkiksi ravintoloissa ja huoltoasemilla. Näiden käyttöoikeuden myyntiä ei voitu pitää ratkaisun mukaan AVL 85a.1 § 3 kohdan mukaisena liikuntapalveluna, Kun taas verrataan tätä ratkaisuun KHO 31.12.1996 T 4061, jossa biljardilaitteiden luovuttaminen kilpa- ja harrastekäyttöön maksua vastaan biljardisalissa oli palvelua, jolla annettiin mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen.

Urheilutilan käyttöoikeuteen liittyvistä palveluista löytyy myös eräs toinen EUT:n tapaus, jota voinee käyttää urheilutilan määrittelyssä pohjana. Tässä tapauksessa C-55/14 Luc Varenne⁶⁸ oli kyse jalkapallostadionin tilojen käyttöoikeuden luovuttamisen mahdollisesta verottomuudesta. Kyseisessä tapauksessa annetaan ymmärtää, ettei ole kyse kiinteän omaisuuden vuokrauksesta, mikäli jalkapallostadion annetaan käyttöön sellaisen sopimuksen perusteella, jossa omistajalle jää tiettyjä oikeuksia ja vastaavasti omistajan on myös suoritettava erilaisia palveluita, kuten kunnossapito-, siivous-, ja ylläpitopalveluita. Kyseissä tapauksessa itse kentän vuokraamiseen kohdistuva osa vastikkeesta oli 20 % ja muihin palveluihin kohdistuva osa oli 80 %. Unionin tuomioistuin jätti kuitenkin kansallisen tuomioistuimen päätettäväksi sen, mitkä palveluista olivat todella tarpeen, jotta voidaan tarjota pääsy urheilutiloihin jalkapallotarkoituksiin.

Tapaus C-150/99, Lindöpark vahvistaa vielä sitä, että onko kyseessä olevaa palvelua pidettävä kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisena vai muuna palveluna.

⁶⁷ Samaa asiaa on korostettu myös mm. tapauksissa C-492/08, C-150/99.

⁶⁸ Tapaukseen liittyvää rajanvetoa kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisen ja liikuntapalveluiden välillä käsitellään tarkemmin luvussa 3.

Kyseisessä tapauksessa oli kyse golfkentän ja siihen liittyvien palveluiden luovuttamisesta vastiketta vastaan yritysasiakkaille. Pääkysymyksenä unionin tuomioistuimelta kysyttiin, että oliko Ruotsin kansallinen lainsäädäntö unionin oikeuden vastainen, kun se piti luovutusta verottomana, joka myös johti kulujen vähennyskelvottomuuteen. Kysymyksen käsittely myös johti tuomioistuimen kannanottoihin urheilun käsitteen osalta. Ratkaisun kohdassa 26 todetaan, että urheiluun tai liikuntakasvatukseen liittyviä palveluja on mahdollisuuksien mukaan tarkasteltava kokonaisuutena. Sen ratkaisemiseksi, että onko liiketointa pidettä verollisena, on otettava huomioon kaikki olosuhteet, joissa liiketoimi suoritetaan, ominaispiirteiden selville saamiseksi.⁶⁹ Golf-toiminnan osalta on sanottu, että kentän käyttöpalvelun lisäksi siihen kuuluu paljon muuta kaupallista toimintaa, josta palvelun tarjoaja vastaa, kuten valvonta ja kentän hoito. Tämän vuoksi golfkentän vuokrausta ei voida pitää ensisijaisena palvelusuorituksena vaan kyse on palvelusta, jolla annetaan mahdollisuus golfin harrastamiseen.

C-150/99 tapaus tarkentaa sitä, kuinka palvelun luonnetta on tarkasteltava kokonaisuutena ja päätelmien tulee perustua objektiivisesti nähtäviin olosuhteisiin. Rajanvetotilanteissa on siis kyse siitä, kummassa kahden erityyppisen suoritteen välillä paino on.

2.2.2 Eräitä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön periaatteita

Suoraan urheilun käsitettä ei siis ole suoraan määritelty unionin tuomioistuimen ratkaisuihin. Tuomioistuin on ratkaisuihinsa siirtänyt lähtökohtaisesti lopullisen ratkaisemisen kansallisille tuomioistuimille⁷⁰. Vaikkakaan suoraan arvonlisäverodirektiivin artiklan 98 sekä liitteen III kohdan 14 soveltamiseen ei liity ratkaisukäytäntöä unionin tasolla, on Suomessa hallinto-oikeuksien ratkaisuihin vedottu liikuntapalveluun liittyvissä tapauksissa unionin tuomioistuimen ratkaisuihin. KHO on hakenut EUT:n tuomioista lisätukea omille ratkaisuilleen, joissa palvelukokonaisuutta ei ole voitu suoraan täsmentää tietynlaiseksi palveluksi.

⁶⁹ Mm. C-231/94 Faaborg-Gelting tuomiossa on todettu tämä tulkintaperiaate.

⁷⁰ ks. esim. C-55/14 Luc Varenne.

Kansallisessa oikeuskäytännössä on liikuntapalveluiden osalta tukeuduttu unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön esimerkiksi ratkaisun KHO 2014:160 käsitelyssä muissa sovelletuissa oikeusohjeissa.⁷¹ Kyseisessä ratkaisussa mainitaan asiat C-349/96, Card Protection Plan, C-41/04, Levob, C-251/05 Talacre, C-425/06, Part Service, C-572/07, RLRE Tellmer Property, C-492/08, komissio vs. Ranska ja C-360/11, komissio. Tässä alaluvussa on tarkoitus käydä läpi miltä osin kyseiset asiat on tuotu soveltuviksi oikeusohjeisiin, kun ratkaistavana asiana on ollut alennetun verokannan soveltaminen kamppailulajien harrastamiseen.

KHO 19.1.2012 T 52 ratkaisuselosteessa viitataan asioihin C-572/07, C-349/96, C-41/04 sekä C-425/06 nojaten siihen, mitä tulee ottaa huomioon liittymisperiaatteen soveltamisedellytyksiä tarkastellessa. Unionin oikeuskäytännössä liittymisperiaatteen osalta mainittu, että useita muodollisesti erillisiä suorituksia, jotka voidaan tehdä erikseen ja joita voidaan kulloinkin verottaa tai jotka voidaan vapauttaa, on tietyissä olosuhteissa pidettävä yhtenä ainoana liiketoimena, kun ne eivät ole itsenäisiä⁷². Vaikkakin pääsääntönä lienee voidaan pitää, että jokaista suoritusta on lähtökohtaisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä⁷³. Näin myös on mainittu tässä tennisliikuntatoimintaan liittyneessä KHO:n ratkaisussa, jossa korostettiin seikkaa, että liiketointa ei pidä keinotekoisesti jakaa osiin. Kyseessä katsotaan olevan yksi ja sama suorite, mikäli asiakkaalle tarjotut kaksi tai useampi toimintoa liittyvät toisiinsa niin kiinteästi, että ne muodostavat jakamattoman suorituksen, joka olisi jaettavissa vain keinotekoisesti. Tästä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön linjauksesta on siis pääteltävissä niin se, että suorite voidaan jakaa vain erityisin perustein kuin se, että palvelukokonaisuutta on tarkasteltava objektiivisesti siltä kannalta, millaisena asiakas kokee palvelun.

Lisäksi päätöksissä on tuotu myös esille se, että ei ole yhtä ehdotonta sääntöä, jonka mukaan liiketoimen laajuus määritellään⁷⁴. Tämän vuoksi onkin huomiotava liiketoimeen kaikki liittyvät olosuhteet ja erityisesti oikeudellinen asiayhteys.

⁷¹ ks. myös ratkaisussa KHO 19.1.2012 taltio 52.

⁷² ks. asian C-425/06 tuomion kohta 51.

⁷³ ks. asian C-425/06 tuomion kohta 50.

⁷⁴ C-251/05, Talacre tuomion kohta 25 & C-349/96.

Lisäksi on huomautettu, että liiketoimien ollessa moninaisia, on mahdotonta antaa tyhjentävää vastausta ongelman ratkaisutavasta⁷⁵. Näin ollen voidaan olettaa, että lainkohtaan liittyvän tulkinnallisuuden takia käytäntö voi olla hyvin moninaista.

Kun ratkaistaan sitä, sisältyykö palvelukokonaisuuteen kaksi tai useampi erillinen suorite, ei kuitenkaan voida antaa painoarvoa ainoastaan tai kovinkaan paljon hinnalle. Merkitystä ei ole siis sillä, että palveluista on sovittu eri hinnat tai vain yksi hinta⁷⁶. Asian C-349/96 tuomiosta selviää, että myös silloin, kun on sovittu vain yhdestä hinnasta, voi olla kyse kahdesta erillisestä suoritteesta. Lisäksi on edelleen korostettava sitä, että lainkohtaa, joka poikkeaa yleissäännöksestä, on tulkittava suppeasti.⁷⁷

2.3 Liikunta arvonlisäverolaissa

Ennen nykyisin voimassaolevaa AVL 85 a.1 § 3 kohtaa liikuntapalveluihin sovellettiin yleistä verokantaa, sillä erillistä säännöstä alennetun verokannan soveltamisesta ei ollut⁷⁸. Siirtymäsäännöksiin alkuun säännelty liikuntapalveluiden kuumuminen alennetun verokannan soveltamisalaan säädettiin lopulta HE 283/1994 mukaisesti pysyväksi 1.1.1995 alkaen. Lainkohdan säätämisestä lähtien sanamuoto on ollut ”palvelu, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen”. Tämän hallituksen esityksen mukaisesti alennettua verokantaa voidaan soveltaa esimerkiksi peli- ja salivuoroihin kuten tennis-, golf-, jäähalli- ja liikuntavuorojen sekä hiihtohissilippujen myyntiin⁷⁹. Kuten on jo mainittu, arvonlisäverolain ja -direktiivin väliset sanamuodot eroavat liikuntapalvelujen osalta. Liikunnan käsitettä ei kuitenkaan millään tavalla määritetty lain esitöissä.

Arvonlisäverolakikaan ei siis määritä millään tavalla liikunnan tai edes urheilun käsitettä. Tästä johtuen liikuntapalveluihin liittyvää oikeuskäytäntöä on muodos-

⁷⁵ C-349/96 kohta 27.

⁷⁶ C-349/96 kohta 31.

⁷⁷ C492/08.

⁷⁸ HE 283/1994.

⁷⁹ HE 283/1994. Yksityiskohtaiset perustelut > 8 Luku: Verokannat > Liikuntapalvelut.

tunut säännöllisiin väliajoin. Oikeuskäytännössäkään lainkohdan tarkoittamaa liikuntaa ei ole lähdetty rajaamaan ainakaan ainoastaan perinteisiin liikunnan muotoihin⁸⁰. Liikuntapalveluiksi on katsottu oikeuskäytännössä muun muassa vatsatanssia, ratsastusta, mikroautoilua, biljardia sekä kamppailulajeja. Oikeuskäytännön osalta tulkintaongelmat eivät ole kuitenkaan niinkään kohdistuneet siihen, onko kyseessä ylipäänsä liikunnasta vai ei. Tulkintaongelmia on liittynyt siihen, että voidaanko palvelua pitää liikuntapalveluna vai onko se katsottava muun muassa koulutuspalveluksi tai muuksi kiinteistön käyttöoikeuden luovutukseksi. Liikuntapalveluihin liittyvä oikeuskäytäntö ei ole myöskään osoittautunut erityisen yksiselitteiseksi, joka johtunee paljolti säännöksen sanamuodoista. Sanamuodon antama haaste onkin juuri siinä, että sitä tulisi tulkita suppeasti.⁸¹ Olennaista on huomata myös se, että viimeisimmissä KHO:n antamissa liikuntapalveluita koskevista ratkaisuista on viitattu myös enemmän arvonlisäverodirektiiviin sekä EUT:n ratkaisuihin⁸². Tämän onkin sanottu korostavan sitä, kuinka riippuvainen kansallinen lainsäädäntö on direktiivin tulkinnasta⁸³.

Liikuntapalveluita koskeva oikeuskäytäntö ei ole kuitenkaan osoittanut, että tehdyt sanavalinnat lainkohtaan olisivat olleet erityisen onnistuneita. Monia liikunnan palveluita on ratkaisusta johtuen myyty yleistä verokantaa soveltaen. Näistä esimerkkinä toimivat juurikin ohjausta sisältävät palvelut. Liikuntapalveluihin liittyviä tulkintaongelmia korostaa se, että lainkohdan tulkintaan otettiin kantaa heti arvonlisäverolain voimaantullessa⁸⁴. Toisaalta liikuntapalvelut on katsottu muuksi palveluksi sen vuoksi, että siihen on liittynyt normaalia enemmän ohjausta ja ope-
tusta⁸⁵. Tässä valossa tarkastellessa voi olla mahdollista, että asiakas jonka tarkoitus on ollut vain nauttia liikunnasta, on maksanutkin muusta kuin liikuntapalvelusta arvonlisäverolain silmissä. Liikuntapalveluiden, joihin sovellettava alennettu verokanta vaatii suppeaa tulkintaa, verokohtelun määritteleviä seikkoja on

⁸⁰ Määttä 2015 s.500 – 501.

⁸¹ Määttä 2015 s.502.

⁸² ks. KHO 19.1.2012, t. 52.

⁸³ Määttä 2015, s. 502.

⁸⁴ Vuosina 1996–1997 haettiin ratkaisuja niin KVL:sta kuin KHO:sta asti.

⁸⁵ Määttä 2015, s.502.

tarkasteltava oikeuskäytännössä muodostuneiden kokonaisuuksien kautta. Lainvalmisteluaineistostakaan ei erityistä määritelmää tehdä siitä, mikä on liikuntaa, vaan esittää ainoastaan erilaiset peli- ja salivuorot.

Seuraavassa käydään läpi liikunnan käsitettä, joka on muodostunut kansallisessa oikeuskäytännössä. Tässä käsiteltyjä ratkaisuja käsitellään tarkemmin myöhemmissä luvuissa, sillä liikuntapalveluihin liittyvät päätökset ovat olleet osin monitahoisia. Viimeisen ratkaisu, jossa on otettu kantaa myös liikunnan käsitteeseen, on KHO 30.6.2015 T 1871, joka koski agilityn harrastamista varten vuokrattavaa hallia. Ratkaisussa oli päädytty perusteluihin, jossa todetaan, että kyse on hallin vuokraamisesta koiran kouluttamista tai koiran harjoittamaa liikuntaa varten, jonka vuoksi AVL 85a.1 § 3 kohdan tarkoittamaa alennettua verokantaa ei voida soveltaa. Päätöksestä on pääteltävissä, että aiempi verotuskäytännön tila on ollut se, että agilityä on pidetty liikuntana. Päätös ei kuitenkaan suoraa rajaa sitä, etteikö kyse ole liikunnasta yleisesti. Päätöksestä on pääteltävissä, että AVL 85a.1 § 3 kohdan tarkoittamasta liikunnasta on kyse ainoastaan silloin, kun sitä harjoitetaan pääpainossa ihmisen eduksi. Tarkemmin päätöstä käydään läpi seuraavassa luvussa.

Kun tarkastellaan liikunnan käsitettä vanhemman oikeuskäytännön perusteella, on havaittavissa KVL 242/1996 ratkaisusta, että liikunnaksi katsotaan ainakin sellaiset lajit, joissa on kyse perinteisestä liikunnasta, eikä aina välttämättä urheiluksi mielletyt lajit ole lain tarkoittamaa liikuntaa. Tapauksessa mikroautoilua ei pidetty liikuntana. Kuitenkin samaa asiaa koskevassa ratkaisussa KHO 4.11.1997 T 2796 katsottiin, että mikroautoiluradan ja auton vuokrauksessa oli kyse palvelusta, jolla annettiin mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Näin ollen asian käsittelystä tehtävät päätelmät jäävät arvelun tasolle. Tämän mikroautoilutapauksen osalta voidaan vielä nostaa se huomio, mikä nousi esille unionin oikeuskäytännössä. Sieltä on huomioitava se, että harrastetta voidaan pitää urheiluna, mikäli sen harrastamisen tarkoitus ei ole huvittelu tai virkistäytyminen⁸⁶. Lie-nee totta, että lähtökohtaisesti mikroautoilua harrastetaan hyvin satunnaisesti ja tällöinkin usein huvittelutarkoituksessa.

⁸⁶ C-14/12 Mesto Zamberk, tuomion kohta 21-22.

Oikeuskäytännössä on noussut vastikään tapaus, jossa oli toissijaisesti vaadittu, että myytävää palvelua olisi pidettävä liikuntapalveluna. Kyseisessä Helsingin HAO 24.9.2015 päätöksessä 15/0777/4 (ei julk.) käsiteltiin huonepakopeliin sovellettavaa verokantaa. Tapauksen ensisijainen vaatimus oli, että palvelua oli pidettävä AVL 85a.1 § 4 kohdan mukaisena palveluna. A toiminimen valitus koski Verohallinnon antamaa ennakkoratkaisua, jossa palvelua ei pidetty alennetun verokannan alaisena myyntinä, vaan myyntiin tuli soveltaa AVL 84 § mukaista verokantaa.

Valituksessaan A toiminimi oli vaatinut sen kummemmin perustelematta, että toissijaisesti tulisi tarkastella, oliko kyseessä AVL 85a.1 § 3 kohdan mukainen liikuntapalvelu. VOVA oli antamassaan vastineessa ilmaissut, että palvelua ei voitaisi ainakaan pitää liikuntapalveluna. Tätä asiaa VOVA oli perustellut sillä, että huonepakopeliin ei niinkään liittynyt fyysistä ponnistelua, vaan pelissä suoritettava tehtävä vaati lähinnä päättelykykyä ja pulman ratkaisemista. Näin ollen oikeuskäytännöstä voinee tehdä päätelmän, jonka mukaan kyse on liikunnasta vain, jos siihen liittyy olennaisesti fyysinen ponnistelu.

Liikunnan käsitteen määrittämiseksi oikeuskäytännöstä on havaittavissa tiettyjä seikkoja. Oikeuskäytännön nykytilan perusteella liikunnaksi voidaan siis mieltää lähtökohtaisesti kaikki, johon liittyy fyysistä ponnistelua. Merkittävää rajanvetoa ei ole tehty sen osalta, että kuinka paljon liikunta vaatii tätä fyysistä ponnistelua. Johtopäätöksinä voidaan pitää sitä, kun fyysinen ponnistelu on pääasiallinen tavoite verrattuna siitä saatavaan huihin tai virkistuksen määrään, palvelua voidaan pitää liikuntapalveluna. Oman haasteen tämän tulkitsemiseen luo se, että palvelun tuottajan ja kuluttajan näkökulmat ovat erilaiset.

Kuten aiemmin mainittiin. liikuntapalveluita koskevat tulkintaongelmat ovat kokeneet kaikkea muuta kuin itse liikunnan käsitettä. Liikuntapalveluihin liittyvissä tulkintaongelmissa ytimessä on se, että onko kyseessä liikunta- vai opetuspalvelusta⁸⁷. Kyseisessä rajanvedossa tullaan siihen, että joudutaan kysymään sitä, millaista painoarvoa annetaan sille, että harrastetaanko kyseistä liikuntalajia

⁸⁷ Nieminen – Anttila – Äärilä – Jokinen. 9 Alennettu verokanta > Liikuntapalvelut > Liikunnan opetus

yleensä yksin vai yhdessä. Toisaalta myös on kysyttävä sitä, että missä vaiheessa kyse on opettamisesta ja milloin taas vain liikkeiden esittämisestä.

2.4 Muita sovellettavia arvonlisäverotuksen periaatteita

2.4.1 Jakamis- ja liittymisperiaate

Liikuntapalveluiden arvonlisäverotukseen liittyy useita muitakin kysymyksiä, kun tarkastellaan palvelusuoritteen verokohtelua. Nämä periaatteelliset kysymykset ovatkin aktualisoituneet liikuntapalveluita koskevissa hallinto-oikeuksien ratkaisuissa. Näitä periaatteita ovat jakamis- ja liityntäperiaate sekä neutraliteettiperiaate. On kuitenkin huomattava, että näitä käsitteitä ei millään tavalla määritellä arvonlisäverolaissa. Käsitteiden määrittämiselle tuleekin hakea vastauksia oikeuskäytännöstä.⁸⁸ Tämän tutkielman kannalta jakamis- ja liittymisperiaatetta⁸⁹ käsitellään lähtökohtaisesti vain niiden liikuntapalveluiden, joihin sisältyy opetussellisia elementtejä, osalta.

Yleisesti arvonlisäverotuksessa lähtökohtana on pidetty sitä, että pääsuorite määrää sivusuoritteen verokohtelun.⁹⁰ Tämä lähtökohta ei usein tuo mitään ongelmia, mikäli palvelukokonaisuuteen ei liity sellaisia suoritteita, jotka olisivat erillään suoritettuna joko arvonlisäverolain soveltamisalaan kuuluvaa verottomaksi katsottavaa suoritusta tai alennetun verokannan soveltamisalaan kuuluvaa suoritusta. Oikeuskäytännössä nousseet tapaukset ovat kohdistuneet yleensä palvelukokonaisuuksiin, jossa osa muodostuu yleisen verokannan ja osa alemman verokannan mukaisesti kohdeltavista suoritteista. Palvelukokonaisuuden erilaisen osien luonnetta on tarkasteltu esimerkiksi liikuntapalveluihin liittyvässä tapauksessa KHO 19.1.2012 T 52. Liittymisperiaatteen soveltamiseen ei liity ainoastaan se ongelma, että voidaanko palvelukokonaisuutta pitää yhtenä. Toisena

⁸⁸ Määttä 2015, s.528

⁸⁹ Juanto 2002, s.67. Liittymisperiaatteesta käytetään myös käsitettä ns. pääasiallisuusperiaate.

⁹⁰ ks. esim. Määttä 2015, s. 527

ongelmana on se, että kumpi tai mikä useammasta eri osasuoritteesta on pääsuorite. Tällaisessa tulkintaongelmassa on lähtökohtaisesti kyse siitä, että kummalla osasuoritteista on pääpaino kokonaisuudessa.

Kolmas ja olennaisin kysymys liittymisperiaatteen soveltamisessa liittyy osasuoritteiden väliseen suhteeseen.⁹¹ Periaatteen soveltamisen kannalta siis pyritään selvittämään osasuoritteiden välistä suhdetta. Tällainen suhde voi näyttäytyä sellaisena, että palvelun suorittamiseksi se vaatii oheensa osapalvelun, joka täydentää palvelukokonaisuuden.

Esimerkki 1. Yritys A myy liikuntapalvelua, jossa annetaan mahdollisuus kartingin ajamiseen. Yrityksen palvelukokonaisuuteen liittyy sekä urheilutilan vuokraamista että radan ajamisen mahdollistavan karting-auton vuokraamista. Hinnasta puolet kohdistuu radan ja puolet karting-auton vuokraamiseen. Karting-auton vuokraaminen on olennainen osa kokonaispalvelua, jossa asiakkaalle pyritään antamaan mahdollisuus kartingin ajamiseen.

Aina ei kuitenkaan ole mielekästä tai edes mahdollista tehdä tällaista päätelmää riippuvuussuhteesta, johon liittymisperiaatteen soveltamisen voisi sitoa. Liittymisperiaatetta ei ole myöskään sovellettu tilanteissa, joissa suoritteet ovat olleet siinänsä samoja, mutta kuitenkin eri muodossa tarjottuja.⁹² Määttä on esittänyt jaon epäitsenäisiin ja itsenäisiin sivusuoritteisiin, jossa on samalla todettu epäitsenäisten sivusuoritteiden soveltuvan liittymisperiaatteen kanssa.⁹³

⁹¹ Määttä 2015, s.530.

⁹² KHO 2007:65, jossa liittymisperiaatetta ei voitu soveltaa, kun painetun lehden kanssa yhdessä myytiin saman lehden sähköinen versio.

⁹³ Määttä 2013, s.368.

Jakamisperiaatteen mukaan siis palvelukokonaisuuden osia tulisi kohdella erillisinä.⁹⁴ Jakamisperiaatteen on sanottu soveltuvan siinä tilanteessa, kun sivusuorite on itsenäinen.⁹⁵ Liittymisperiaatteen soveltumisen ja pääsuoritteen ratkaisemisen kannalta Määttä on esittänyt seuraavan etenemisjärjestyksen ongelmanratkaisemiseksi:

- 1 Onko käsillä ylipäänsä sellainen suoritekokonaisuus, jossa osasuoritteiden arvonlisäverokohtelu poikkeaa toisistaan?
- 2 Ovatko suoritekokonaisuuteen sisältyvät tavarat ja palvelut erillisiä toisiinsa nähden vai voidaan ne jakaa pää- ja sivusuoritteisiin?
- 3 Mikä osasuoritteista on pääsuorite, mikä sivusuorite?
- 4 Onko sivusuorite luonteeltaan itsenäinen vai epäitsenäinen, toisin sanoen minkälaisia argumentteja on esitettävä sen puolesta, että liittymisperiaatetta sovellettaisiin, kuinka painavia argumentteja taas on jakamisperiaatteen soveltamisen puolesta?⁹⁶

Tämän tutkielman seuraavissa luvuissa tullaan tarttumaan rajanvetokysymyksiin näiden kysymysten kautta. Pääpainossa ovat tietenkin kysymykset 2-4, koska käsiteltäviin rajanvetoihin liittyy aina mahdollisuus alennetun verokannan soveltamiseen. Viimeiseksi on korostettava sitä seikkaa, että merkitystä ei anneta vain sille seikalle, että veloitukset olisivat olleet erilisiä.⁹⁷ Tämä korostaakin vero-oikeudessa korostunutta pääsääntöä, jonka mukaan tosiseikat merkitsevät eikä niinkään muodolliset seikat. Erityisesti neljännen kohdan vuoksi oikeuskäytäntöä käsitellään paikoin hyvinkin yksityiskohtaisesti, sillä tarkastelussa pyritään huomioimaan kaikki esitetyt argumentit.

⁹⁴ Määttä 2015, s.527

⁹⁵ Määttä 2013, s.368

⁹⁶ Määttä 2013, s.369

⁹⁷ Määttä 2013. s.372

2.4.2 Neutraliteettiperiaate⁹⁸

Neutraliteettiperiaate on yksi keskeisistä periaatteista, joka nousee esiin liikuntapalveluiden verokohtelua tarkastellessa.⁹⁹ Liikuntapalveluiden osalta voidaan tarkemmin puhua toimialaneutraliteetista, jolla tarkoitetaan sitä, että verokohtelun tulisi olla sama kaikille toimialasta riippumatta¹⁰⁰. Periaatteen käsittelyn merkittävyyttä korostaa se, että liikuntapalveluihin voidaan soveltaa alennettua verokantaa, ellei tähän liity jotain muuta palvelua, joka ottaisi edellä käsitellyllä tavalla pääsuoritteen roolia eikä jakamisperiaatetta voida soveltaa. Neutraliteettiperiaatteen mukaan siis samaa palvelua tai tavaraa on kohdeltava samalla tavalla kilpailussa tilanteessa. Neutraliteettiperiaate onkin erittäin korkea-arvoinen arvonnalisäverotuksen taustalla¹⁰¹.

Oikeuskirjallisuudessa on sanottu, että myytäessä sivusuoritetta kilpailuolosuhteissa, sen verokohtelun ei tulisi määräytyä pääsuoritteen mukaan¹⁰². Mikäli sivusuoritteen osalta sovellettaisiin liikuntapalveluiden kannalta yleistä verokantaa, se tarkoittaisi häiriötä neutraliteetin osalta.

Esimerkki 2. A Oy myy palvelukokonaisuutta, johon kuuluu sekä liikunnan opettamista että urheilutilan käyttöoikeuden luovutusta. Palvelut on eriytetty palvelukokonaisuudessa ajallisesti niin, että opettaminen tapahtuu A Oy:n määrittäminä ajankohtina, kun taas asiakas saa päättää milloin käyttää mahdollisuutta harrastaa liikuntaa itsenäisesti. B Oy taas myy ainoastaan samaiseen liikuntalajiin tarkoitettua urheilutilan käyttöoikeuksia.

Mikäli kyseisessä esimerkissä sovellettaisiin A Oy:n myymään palveluun liittymisperiaatetta ja liikunnan opetus katsotaan pääsuoritteeksi, B Oy voi hyöttyä edellä mainitun yrityksen myymän palvelun verokohtelusta. Neutraliteettihäiriö voi pahimmillaan johtaa A Oy:n liikevaihdon pienentymiseen ja markkinoilta ulosjään-

⁹⁸ ks. tarkemmin. Alho 1998, ss.322.

⁹⁹ Rother 2003, s.47. Kirjoittaja on todennut, että neutraliteettiperiaate on yksi arvonnalisäverojärjestelmän johtavista periaatteista.

¹⁰⁰ Määttä 2009. s.112.

¹⁰¹ Määttä 2015. s.538.

¹⁰² Määttä 2013. s.371.

tiin. Toisaalta neutraliteettihäiriö voi myös muodostua silloin, kun alennettua verokantaa sovelletaan sellaiseen suoritteeseen, johon yksinään sovellettaisiin yleistä verokantaa¹⁰³.

Oikeuskirjallisuudessa on nostettu esille neutraliteettiperiaatteen osalta se, että on pidettävä keskeisessä asemassa sitä seikkaa, voidaanko suoritekokonaisuuteen sisältyvää yksittäistä tavaraa tai palvelua myydä erikseen.¹⁰⁴ Tämä seikka nouseekin esiin, kun tarkastellaan aiemmin esitetyn ongelmanratkaisumallin toista kohtaa, jossa selvitetään sitä voidaanko pää- ja sivusuoritteita pitää erillisinä toisiinsa nähden. Joissain tapauksissa suoritteilla on niin kiinteä sidos toisiinsa, että niihin on sovellettava liittymisperiaatetta jakamisperiaatteen sijasta¹⁰⁵.

Toisaalta tilanne voisi olla se, että edellä mainitussa esimerkissä 2 katsottaisiin urheilutilan käyttöoikeuden luovutus pääsuoritteeksi ja sovellettaisiin liittymisperiaatetta. Tällainen tilanne johtaisi dynaamiseen neutraliteettihäiriöön¹⁰⁶. Tällainen neutraliteettihäiriö on omiaan johtamaan siihen, että sen avulla saatetaan hakea perusteettomia veroetuja. Neutraliteettiperiaatteen kannalta verokohtelu tulisi määräytyä jakamisperiaatteen mukaisesti niissä tilanteissa, kun kokonaisuoritteeseen kuuluu osasuoritteita, joiden verokohtelu on erilainen. Tällaiseen ei ole liikuntapalveluita koskevassa oikeuskäytännössä lähdetty. Useimmiten tämä on johtunut siitä, ettei verokohtelua ole pystytty jakamaan ilman keinotekoisia jakosuhteita.

¹⁰³ Määttä 2013. s.371.

¹⁰⁴ Määttä 2013. s.372.

¹⁰⁵ Ks. esim. KHO 12.11.2013 taltio 2783, jossa A Oy möi lastenkirjoja, joihin oli liitetty Cd-levylle ääneen luettuna samainen kirja. Ratkaisuna oli todettu, että liittymisperiaate soveltui ja cd oli kirjaan liittyvä oheistuote, koska sitä ei ollut tarkoitus myydä erikseen.

¹⁰⁶ Määttä 2013, s.372.

3 LIIKUNTAPALVELUT JA KÄYTTÖOIKEUDEN LUOVUTTAMINEN

3.1 Kiinteistön käyttöoikeuksien luovuttamisen arvonlisäverotus

Arvonlisäveroa on kannettava kaikesta liiketoiminnan muodossa suoritetusta palvelusta tai tavarasta, ellei arvonlisäverolaissa muuta säädetä¹⁰⁷. Arvonlisäverolakiin on kirjattu tiettyjä luovutuksia ja palveluita, jotka on säädetty verottomiksi¹⁰⁸. Eräitä luovutuksia, jotka on säännelty verottomaksi, ovat kiinteistöön kohdistuvien oikeuksien luovutukset. Tällaisiksi luovutuksiksi on esimerkinomaisesti arvonlisäverolain 27 §:n kirjattu maanvuokraoikeuden, huoneenvuokraoikeuden, rasiteoikeuden ja muun niihin verrattavan kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovutus. Kiinteistöjä ovat arvonlisäverolain mukaan maa-alueita, rakennusta, pysyvää rakennelmaa tai niiden osaa¹⁰⁹. Pienimmäksi kiinteistönä pidettäväksi yksiköksi on todettu yleensä yhtiöjärjestyksen mukainen osakehuoneisto.¹¹⁰ Myös arvonlisäverodirektiivin artiklassa 135 mainitaan kiinteän omaisuuden vuokraus sellaisiksi, jotka jäsenvaltioiden tulee vapauttaa verosta. Direktiivi on kuitenkin jättänyt vapautuksiin mahdollisuuden poiketa.¹¹¹ Suomen kansallisessa lainsäädännössä tästä on poikettu säätämällä AVL 29 §:ssä.¹¹²

Liikuntapalveluihin kyseinen lainkohta on kytköksissä 1 momentin 4 kohdan osalta. Veroa on siis suoritettava muun muassa kokous-, näyttely- tai urheilutilan taikka muun sellaisen tilan käyttöoikeuden tilapäisluonteisesta luovuttamisesta. Näin ollen urheilutilan, jota oletettavasti käytetään liikuntapalveluiden suoritta-

¹⁰⁷ AVL 1 §.

¹⁰⁸ Muun muassa tietyt kiinteistöluovutukset, rahoituspalvelut ja terveydenhuoltopalvelut.

¹⁰⁹ AVL 28 §

¹¹⁰ VH 2007, 1. Yleistä.

¹¹¹ Määtä 2015 s.258

¹¹² Pikkujämsä 2001, s.313. Todettu, että kyseinen säännös on luonteelta poikkeussäännös verrattuna kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksia koskevaan yleissäännökseen AVL 27 §.

miseksi, tilapäisestä vuokrauksesta on suoritettava arvonlisäveroa yleisen verokannan mukaisesti, ellei myytävää palvelukokonaisuutta voida katsoa liikuntapalveluksi. Säännös ei kuitenkaan edellytä käyttöoikeuden luovuttamiselta mitään erityistä ajallista kestoja.¹¹³ Näin ollen tilapäisyys on jäänyt tulkittavaksi ja ratkaistavaksi oikeuskäytännössä. Tähän ei kuitenkaan perehdytä syvemmin, koska lähtökohtaisesti arvonlisäverolain 29 § ei sovellu, jos palveluun liittyy muutakin kuin käyttöoikeuden luovuttamista. Olennaiset tulkintaongelmat arvonlisäverolain 27 § ja 29 § soveltamisessa liittyvät siihen, kun tarjotaan muutakin palvelua kuin käyttöoikeuden luovutus.¹¹⁴ Tällaisessa tilanteessa, jossa suoritus ei ole 27 tai 29 § mukaista, verotetaan palvelu arvonlisäverolain 18 § perusteella.

Yleensä suoritettavassa palvelussa on kyse muustakin kuin käyttöoikeuden luovuttamisesta, mikäli samanlaisia käyttöoikeuksia luovutetaan samanaikaisesti useammalle. Toisekseen kyseeseen tulee muu suoritus, jos käyttöoikeutta ei ole rajattu tiettyyn tilaan ja maksetulla vastikkeella on enemminkin pääsymaksun piirteitä.¹¹⁵

Liikuntapalveluihin nähden tässä rajanvedossa on kyse siitä, että tuleeko käyttöoikeuden luovuttamiseen liittyvä mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen verotetuksi. Arvonlisäverolain 85a.1 § 3 kohta ei tule siis edes sovellettavaksi, mikäli katsotaan, että kyse on arvonlisäverolain 27 § mukaisesta käyttöoikeuden luovuttamisesta. Tällöin ensimmäiseksi on selvitettävä, onko kyse kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverolain 27 § edellyttämällä tavalla. Tämän jälkeen verollisuus selviää joko palvelun yleisen verollisuuden tai arvonlisäverolain 29 § mukaan, jonka jälkeen rajanvetoa käydään arvonlisäverolain 85a.1 § 3 kohtaan. Urheilua varten tarkoitettujen tilojen osalta useimmiten voidaan ensimmäinen rajanvetotulkinta ohittaa, koska arvonlisäverolain 29.1 § 4 kohdan mukaan verollisia ovat kuitenkin esimerkiksi urheilutilojen tilapäisluonteiset luovutukset. Tätä voidaan tulkita sillä tavoin, että lainsäätäjä on halunnut kaikki urheilutilojen käyttöoikeuksien luovutukset verottomuuden ulkopuolelle ja näin halunnut

¹¹³ Pikkujämsä 2001, s.315.

¹¹⁴ Pikkujämsä 2001, s.316.

¹¹⁵ Pikkujämsä 2001, s.316.

myös taata kaikkien urheilutilojen verokohtelun neutraalisuuden¹¹⁶. Tätä tilapäisluonteisuutta on tulkittu oikeuskirjallisuudessa niin, että tilapäisluonteiseksi katsotaan myös sellainen menettely, jossa urheiluseura ostaa vakiovuoron jalkapallohalliin.¹¹⁷ Näin ollen tulkintaa voidaan pitää sellaisena, että kyse on tilapäisluonteisesta luovutuksesta, kun käyttö on lyhytaikaista kunakin käyttökertana. Tämä tulkinta johtaa siihen, että verojärjestelmä ei rapaudu niin, että vakiovuorolaiset hyötyvät yksityisvuoron ostavaan nähden arvonnlisäveron verran.¹¹⁸

Tässä luvussa keskitytään määrittelemään tulkintakysymykseen liittyviä ongelmia, kuten sitä seikkaa, että onko kyseessä liikuntapalvelusta vai ainoastaan tilan vuokraamisesta muuhun käyttöön. Voidaanko urheilutilan käyttöoikeuden luovuttamiseen soveltaa aina alennettua verokantaa? Kyseessä oleva kysymys siis liittyy siihen, että millainen vaikutus kiinteistön tai tilan käyttötarkoituksella on palvelun verokohteluun. Toisaalta käsitellään myös sitä, millainen vaikutus suorituksen luonteella on verokohteluun. Tältä osin asiaa lähestytään golfista tuttujen jäsenmaksujen sekä muiden maksujen kautta.

Sille ei ole esitetty mitään erityisiä vaatimuksia, milloin palvelua voidaan pitää sellaisena, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Kun tarkastellaan ainoastaan AVL 85a.1 § 3 kohdan sääntelyä, voidaan ainakin määritellä se, että luovutettavaan palveluun tulee sisältyä ainakin liikuntaa. Säännöksen ollessa poikkeus yleissäännöksestä, eli AVL 84 §:stä, sitä tulee tulkita suppeasti. Kun toisaalta arvonnlisädirektiivikin määrittelee osaltaan, että kyseessä on oltava urheilutilan käyttöoikeuden luovutuksesta, on hallinto-oikeuksien oikeuskäytännössä nähty merkitystä olevan myös kiinteistön käyttötarkoituksella. Näin ollen aina ei siis ole kiinni vain siitä kysymyksestä, että onko kyse liikunnasta vai ei. Arvonnlisäverolakiin valittua sanamuotoa on kuitenkin perusteltu sillä, että alennettua verokantaa voitaisiin soveltaa myös tilanteissa, jolloin ei luovuteta oikeutta

¹¹⁶ Pikkujämsä 2001, s.346.

¹¹⁷ Pikkujämsä 2001, s.348.

¹¹⁸ Jos vakiovuoroa katsottaisiin sillä tavalla pysyväksi käyttöoikeuden luovuttamiseksi, siihen sovellettaisiin AVL 27 § mukaista verottomuutta.

tiettyyn tilaan¹¹⁹. Näin ollen, suppean tulkinnan osalta pitäisi pidättäytyä sellaisesta tulkinnasta, jonka mukaan palvelua ei ole suoritettu tietystä tilasta.

Kiinteistön osalta tulee myös tarkastella sitä, että millaista tilaa pidetään sellaisena, joka on tarkoitettu urheilemista varten. Tälle tulee antaa merkitystä rajanvetämisessä jo senkin takia, että direktiivissä mainitaan käsite urheilutila. Direktiivin III liitteen 14 kohta on omiaan seikoittumaan kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamiseen sen sanamuodon mukaan *urheilutilan käyttöoikeus*. Urheilutiloiksi voidaan ennen kaikkea määrittää kaikki selkeästi urheilua varten tarkoitettut rakennukset, kuten jäähallit, jalkapallohallit ja uimahallit. On kuitenkin huomattava, että esimerkiksi jäähalleja vuokrataan usein myös muuhun käyttöön, kuten musiikkikonsertteihin. Tältä osin urheilutilan käyttöoikeuteen ei sovelleta alennettua verokantaa, ellei konserttiin jollain tavalla liity liikunnan harjoittamisen mahdollisuus. Tältä osin on perusteltua sanoa, että säännös on implementoitu onnistuneesti, koska AVL 85a.1 § 3 kohdan sanamuoto vaatii käyttöoikeuden luovuttamisen sijaan ensisijaisesti liikunnan harjoittamista.

Toisaalta liikuntapalveluja koskevassa oikeuskäytännössä on myös käyty rajanvetoa sen osalta, onko maksettu suoritus arvonlisäverolain soveltamisalan mukaista vastiketta suoritetusta palvelusta vai muu suoritus, kuten jäsenmaksu. Kun jäsenmaksulla ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä suoritettuihin palveluihin tai tavaroihin, sitä ei pidetä arvonlisäverolain mukaisena vastikkeena, josta tulisi suorittaa arvonlisäveroa¹²⁰. Golf-seuroja koskevassa arvonlisäverotukseen liittyvässä kansallisessa sekä unionin ratkaisukäytännössä on tarkasteltu sitä, kuuluisiko jäsenmaksua käsitellä vastikkeena vai onko se sellainen jäsenmaksu, jolla ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä suoritettuun palveluun.

3.2 Oikeuskäytäntöä

¹¹⁹ HE 283/1994.

¹²⁰ Äärilä – Nyrhinen – Hyttinen 2015. s.74.

3.3.1 Biljardi ja muu huvittelu

Kuten aiemmin on mainittu, liikuntapalveluiden osalta on usein selkeää määritellää, että tila luovutetaan liikuntaa varten. Liikuntatila saatetaan useimmiten luovuttaa muuhunkin käyttöön kuin liikuntaan. Käyttöoikeuden luovutuksen osalta tulee tarkastella myös sitä, luovutetaanko käyttöoikeus suoraan loppukäyttäjälle. Seuraavassa tarkastellaan liikuntapalveluita koskevan oikeuskäytännön kautta sitä, millä asioilla on katsottu olevan merkitystä verokohtelua määritettäessä. Kun Suomi liittyi Euroopan Unioniin, samanaikaisesti aiempaa liikevaihtoverolaki muutettiin arvonlisäverolaiksi. HE 283/1994 esittämien muutosten jälkeen aiempi määräaikaiseksi tarkoitettu siirtymäsäännös liikuntapalveluiden osalta säädettiin lakiin. Lakimuutoksen jälkeen ei mennyt kauaa, että hallinto-oikeuksilta pyydettiin ratkaisuja alennetun verokannan soveltamisen osalta. Seuraavaksi käydään läpi biljardiin ja muuhun huvitteluun liittyvää oikeuskäytäntöä.

KHO 1996 T 3048 ratkaisussa oli kyse yhtiöstä, joka sijoitti ravintoloihin, huolto-asemille ja tavarataloihin muun muassa biljardi- ja tikanheittolaitteita. Tilojen haltija saa laitteen tuottamien tuottojen perusteella provision. Yhtiö myös vuokrasi samankaltaisiin tiloihin musiikkiautomaatteja sekä muita pelilaitteita. Asiassa KVL oli antanut ratkaisun, josta yhtiö valitti. Yhtiön selvittämän mukaan se kuului myös Suomen Elektroninen Darts Urheiluseura ry:n sekä Suomen Biljardiliitto ry:n jäsenistöön. Näiden yhteisöjen tarkoitus on tehdä kyseisistä lajeista tunteempia sekä järjestää kilpailuja.

Asiassa aiemmin annetussa ratkaisussa, jonka mukaan palvelusta suoritettiin yleisen verokannan mukainen vero, KVL perusteli asiaa niin, ettei kyseisiä palveluita voitu hakemuksessa tarkoitetuissa olosuhteissa pitää liikunnan harjoittamisena. KHO ei muuttanut KVL aiemmin antamaa ratkaisua ja totesi jatkoperusteltuna, että kysymys oli muusta ajanvietepalvelusta.

Samalta vuodelta annettu KHO 1996 T 4061 ratkaisu käsittelee samalla tapaa biljardilaitteiden käyttöoikeuden luovuttamista. Kyseisessä ratkaisussa asiaa oli

käsitelty aiemmin Uudenmaan lääninoikeudessa, jossa käsiteltiin aiemmin annettua ennakkotietoa, missä ei huomioitu mahdollisuutta kohdella suoritetta liikuntapalveluna.

Yhtiön biljardisaleissa käyvät asiakkaat ovat niin kilpa- kuin harrastepelaajia. Hinnoittelumallina käytettiin sekä kuukausi- että tuntihintaa. Biljardisaleissa oli pelaamista varten asiakkaille pöydät, kepit, pallot ja muut pelaamisessa tarvittavat välineet. Yhtiö myös selvitti, ettei biljardisalissa pelattava biljardi ole samalla tavalla ajanvietettä asiakkaille kuin pubissa.

Yhtiö oli myös vedonnut Biljardiliiton jäsenyyteen, johon myös Uudenmaan lääninoikeus vetosi ratkaisussaan. Biljardi voitiin katsoa AVL 85a.1 § 3 momentin mukaiseksi palveluksi, sillä lajin liikuntajärjestö oli liikuntalain ja -asetuksen mukaan oikeutettu valtionapuun. Päätöksessä lääninoikeus nimenomaisesti tarkoitti, että biljardin harrastaminen sille tarkoitetuissa tiloissa oli lainkohdan mukaiseksi liikuntapalveluksi. KHO myönsi asiassa veroasiamiehelle valitusluvan, mutta ei katsonut, että lääninoikeuden päätöstä olisi syytä muuttaa.

KHO 30.9.1996 T 3048 osalta voidaan päätellä, että urheilunakin pidettyä lajia ei kaikissa yhteyksissä pidetä sellaisena liikunnan palveluna, joka kuuluisi alennettun verokannan soveltamisalaan.

Merkittävin ero näiden ratkaisuiden välillä on se, missä näitä palveluita tarjotaan. Palvelua, johon liittyy liikuntaa, voidaan myydä alennettun verokannan mukaisena liikuntana vain, jos palvelu hankitaan liikunnan harrastamista varten. Johtopäätöksenä voidaan sanoa, että palvelu tulee hankkia liikunnan harjoittamista varten, ei ajanviettoa tai huvittelua. Tällainen näkemys on vahvistunut myös unionin oikeuskäytännössä.¹²¹

¹²¹ EU:n ratkaisukäytännössä esimerkiksi tapauksessa C-14/12 Mesto Zamberk, jossa oli kyse urheilu ja liikuntakasvatukseen liittyvästä arvonnalisäveron vapautuksesta. Tuomion kohdassa 22 mainitaan, ettei arvonnalisäverodirektiivi aseta urheilulle edellytyksiä siltä osin, että sitä tulisi harrastaa tietyllä tasolla tai tavalla, kunhan sitä ei harrasteta ainoastaan huvittelu- ja virkistysmielessä.

Käyttöoikeuden luovutuksiin liittyen oikeuskäytännössä on myös annettu ratkaisu mikroautoiluradan käyttöoikeuden luovuttamisesta. KHO 4.11.1997 T 2796 ratkaisussa yhtiö oli valittanut KVL:n antamasta ennakkotiedosta, jonka mukaan palvelusta tuli suorittaa vero yleisen verokannan mukaan. Yhtiöllä oli liiketoimintaansa varten kymmenkunta mikroautoa ja 312 metrin mittainen rata teollisuushallissa. Rata ja autot vuokrataan asiakkaille tunniksi kerrallaan. Käytöstä peritävistä vuokrasta puolet kohdistuu ajorataan ja loppuosa järjestelyihin sekä ajoneuvoihin.

KHO oli äänestyksen jälkeen antamassaan ratkaisussa katsonut, että toiminta muodostaa sellaisen palvelukokonaisuuden, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen.

3.3.2 Käyttöoikeuden luovuttaminen

Seuraavassa käydään läpi viimeisimpiä EUT:n ratkaisuita, jotka ovat käsitelleet urheilutilojen käyttöoikeuksiin liittyviä ennakkoratkaisukysymyksiä. Ensiksi läpikäytävä tapaus liittyy uimahallitoimintaan ja jälkimmäinen liittyy jalkapallostadionin käyttöoikeuden luovuttamiseen. Näistä molempia on helppo kuvailla arvonlisäverodirektiivin III liitteen 14 kohdan mukaisiksi urheilutiloiksi. Unionin oikeuskäytäntö ei tutkimuksen kannalta ollut suoraan sellaista, että se ottaisi kantaa urheilutilojen käyttöoikeuksien luovutukseen sovellettavaan alennettuun verokantaan. Näin ollen unionin tuomioistuimen ratkaisusta voidaan tehdä rajoitetusti päätelmiä.

Asiassa C-14/12, Mesto Zamberk oli kyse kaupungin uimalan pääsymaksujen arvonlisäverollisuudesta. Monen muun tapauksen ohella tarkasteltavana oli arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY) 132 artiklan 1 kohdan m alakohta. Zamberk tarjoaa maksua vastaan mahdollisuuden käyttää kunnallista uimalaa, jossa on ratoihin jaettu uima-allas sekä uimahyppyihin tarkoitettuja ponnahduslautoja. Lisäksi käytettävissä on muun muassa hieronta-allas, luonnonvesiallas, rantalentopallokenttä ja muita vuokrattavia urheiluvälineitä. Uimala ei ole yksinomaan urheiluseurojen tai koulujen käytössä, vaan täysin vapaasti käytettävissä. Aiemmin

käsitellyn mukaan tapauksessa haettiin myös määritelmää urheilun käsitteelle.¹²² Tapauksen kannalta olennaisena ennakkoratkaisukysymyksen esittänyt viranomaisinen kertoi, että uimala tarjosi urheilulajien harjoittamisen lisäksi mahdollisuuden huvi- ja virkistystoimintaan. Ennakkoratkaisukysymyksenä esitettiin, että voidaanko omaehtoista, satunnaista ja virkistystarkoituksessa harrastettua urheilua pitää unionin oikeuden tarkoittamana urheiluna tai liikuntakasvatuksena.

Unionin oikeuskäytännössä on jo vakiintunut sellainen ajattelu, että direktiivin artiklassa säädetyt vapautukset ovat unionin itsenäisiä käsitteitä, joiden tarkoitus on välttää eroavaisuuksia arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa.¹²³ Näin olen muun muassa käsitteen ”urheilu” määritelmää ei pidä hakea muusta lainsäädännöstä, joten tältä osin esimerkiksi kansallisen lainsäädännön sisältää määritelmää esimerkiksi liikuntalaissa voidaan pitää enintään ohjeellisena määritelmänä. Olennaisempaa on kuitenkin ymmärtää myös se, että suppean tulkinnan vaatimus ei kuitenkaan tarkoita, että sanamuotoa tulkittaisiin sillä tavalla, että vapautukset menettäisivät vaikutuksensa.¹²⁴ Sen lisäksi, että sanamuotoa tulee tulkita asiayhteyden sekä arvonlisäverodirektiivin tavoitteiden ja systematiikan valossa, on huomioitava myös vapautuksen tarkoitus.¹²⁵ EUT toteaa tuomiossa, että arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY) 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan sanamuotoa tarkoittaa urheilua ja liikuntakasvatusta yleisesti, joten sitä ei rajata ainoastaan tiettyihin urheilulajeihin. Olennaista on tuomioistuimen mukaan se, että liittyykö harrastaminen urheiluun yleisesti vai onko liikunnan tarkoituksena huvi- tai virkistystoiminta.¹²⁶ Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan tavoitteena on edistää urheiluun ja liikuntakasvatukseen osallistumista suurissa väestöryhmissä. Tavoite on kansanterveystieteellinen, jonka avulla pyritään siihen, että jokaisella ihmisellä on mahdollisuus liikuntaan.

Sen lisäksi, että ennakkoratkaisukysymyksenä pyydettiin ottamaan kantaa käsitteeseen, ennakkoratkaisumenettelyä hakeneen valtion verotuomioistuin pyysi

¹²² Luvussa 2 on jo perehdytty oikeuskäytäntöön siltä osin kuin niissä on tarkasteltu liikunnan/urheilun käsitettä.

¹²³ Näin jo C-349/96, CPP

¹²⁴ ks. myös C-253/07, Canterbury Hockey Club

¹²⁵ Näin jo C-283/03, Temco Europe tuomion kohta 18

¹²⁶ C-14/12, Mesto Zamberk tuomion 21-22 kohdat

kantaa siihen, että voidaanko huvi- ja virkistystoimintaa pitää läheisesti urheiluun liittyvänä palvelujen suorituksena. Tässä tilanteessa tuli tällöin myös tarkasteltavaksi se, että mikä palvelukokonaisuudessa on hallitseva osatekijä. Hallitseva osatekijä määräytyy vakiintuneen oikeuskäytännön perusteella keskivertokuluttajan näkökulman perusteella.¹²⁷ Unionin tuomioistuin on esittänyt seuraavia asioita, jotka on hyvä selvittää, jotta unionin oikeutta voidaan tulkita tässä tapauksessa. Kansallisessa tuomioistuimessa tulisi selvittää, onko kyse yhtenä kokonaisuutena pidettävästä moniosaisesta suorituksesta, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoisia. Esimerkinomaisesti tuomiossa on tuotu ilmi, että yhtenä kokonaisuutena tilannetta voidaan pitää muun muassa silloin, kun uimalaan myydään vain yhdenlaista pääsylippua, jolla voi hyödyntää kaikkia uimalan palveluita. Lisäksi tulisi selvittää, että onko palvelukokonaisuuden hallitseva osatekijä urheilu vai pelkästään huvi ja virkistys. Erityisesti on kiinnitettävä huomiota siihen, että onko uimalassa oleva allas soveltuva myös urheilumaiseen uintiin niin, että se on jaettu ratoihin ja varustettu lähtökorokkeilla¹²⁸. Tuomion 37 kohdan mukaan on kuitenkin tulkittava niin, että tapaukseen voidaan soveltaa urheilua koskevaa vapautusta, vaikka liittyvänä osasuoritteena olisi myös huvi- ja virkistystoimintoja.

Asiassa C-55/14, Luc Varenne oli kyseessä jalkapallostadionin käyttöoikeuden luovuttamisen verollisuuteen liittyvät seikat. Kunta vuokrasi jalkapallostadionia paikallisen jalkapalloseuran käyttöön. Belgian veroviranomaiset olivat katsoneet, että kunnan harjoittama toiminta muodostui niin arvonlisäverollisesta toiminnasta sekä arvonlisäverotuksen ulkopuolelle jäävistä liiketoimista.¹²⁹ Kyseisessä tapauksessa haetaan siis laintulkintaa arvonlisäverolain 27 §:n mukaiseen tilanteeseen. SEUT 267 artiklan mukaisessa ennakkoratkaisumenettelyssä Belgian verotuomioistuin esitti ennakkoratkaisukysymyksen, jossa pyrki selvittämään voidaanko tapauksessa selvitettyä tilannetta pitää kiinteän omaisuuden vuokrauksena.¹³⁰

¹²⁷ C-14/12, Mesto Zamberk tuomion 30 kohta

¹²⁸ C-14/12, Mesto Zamberk tuomion 32-34 kohdat.

¹²⁹ Tapaus C-55/14 liittyi kysymyksiin siitä, onko harjoitettava toiminta kiinteän omaisuuden vuokraamista sellaisella tavalla, että se on arvonlisäverotuksen ulkopuolelle jäävää toimintaa.

¹³⁰ Ks. tarkemmin C-55/14, Luc Varenne tuomion 19 kohta, jossa ennakkoratkaisukysymys esitetään kokonaisuudessaan.

Jalkapalloseuralla oli kunnan kanssa tehdyn sopimuksen mukaan oikeus käyttää ja hyödyntää määrättyinä aikoina jalkapallostadionin pelialuetta ja pukuhuoneita enintään 18 päivänä urheilukauden¹³¹ aikana. Tämän lisäksi kunnalla oli myös täysi oikeus antaa muille luonnollisille henkilöille tai oikeushenkilöille samanlaisia käyttö- ja hyödyntämisoikeuksia, kunhan seuran urheilukilpailuja kulku ei häiriinny. Kunta pitää itsellään myös valvontaoikeuden. Kunnan perimästä korvauksesta 20 % vastaa maksua pääsystä jalkapallokentälle ja loput 80 % ovat vastiketta muista tarjotuista palveluista. Jalkapallokentän käyttöoikeuden luovuttamisen lisäksi palvelukokonaisuuteen kuului baarin ylläpito, vartiointipalvelut sekä kaikki muun ohella kunnossapitotyöt. Unionin tuomioistuin korosti tuomiossaan, että jo vakiintuneessa oikeuskäytännössä kiinteän omaisuuden vuokrauksen peruspiirteisiin lukeutuu se, että sopimuksen toiselle osapuolelle annetaan sovituksi ajaksi oikeus hallita kiinteistöä ja sulkea muut henkilöt oikeuden ulkopuolelle. Lisäksi tuomioistuin on korostanut, että tapauksessa tulee ottaa huomioon kaikki liiketoimen ominaispiirteet ja olosuhteet, joissa liiketoimi toteutetaan¹³².¹³³ Jotta harjoitettua toimintaa voitaisiin pitää kiinteän omaisuuden vuokrauksena, tulee vakiintuneen oikeuskäytännön mukaiset edellytykset täyttyä.¹³⁴ Ensinnäkin omistaja on antanut käyttöoikeuden vastiketta vastaan, toiseksi tämä oikeus on voimassa sovitun ajan sekä vuokralaisella on oikeus sulkea muut käyttöoikeuden ulkopuolelle. Palvelukokonaisuus on kuitenkin niin kattava, että se sisältää myös passiivisen käyttöoikeuden luovuttamisen lisäksi muita kaupallisia toimia.¹³⁵ Vaikka lähtökohtaisesti EUT ei ota lähtökohtaisesti kantaa tosiseikkoihin, on se tuomiossaan esittänyt, että kunnan jalkapalloseuralle tarjoama palvelu oli monitahoisempi.¹³⁶ Tuomioistuimen kannan mukaan pelkkä valvonta ei sellaisenaan olisi este sille, että voitaisiin soveltaa kiinteän omaisuuden vuokraukseen liittyviä

¹³¹ C-55/14, Luc Varenne tuomion 19 kohdassa mainitulla urheilukaudella tarkoitetaan 1.7-30.6 välistä jaksoa.

¹³² C-55/14, Luc Varenne tuomion 21 kohta.

¹³³ Lisäksi on todettava, että urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyvien palveluiden osalta tulee aina tarkastella palvelua kokonaisuutena. Näin muun muassa C-150/99, Lindöpark.

¹³⁴ Huomattava edelleen suppean tulkinnan periaate.

¹³⁵ Näin C-150/99, Lindöpark tuomion 26 kohta.

¹³⁶ C-55/14, Luc Varenne tuomion 29 kohta.

säännöksiä, mutta korostaa kuitenkin tapauksen osalta, että sopimuksen arvosta merkittävä osa oli kuitenkin muuta palvelua.¹³⁷

3.3.3 Agility

Liikuntapalveluiden osalta paljon mielipiteitä on aiheuttanut agilityyn liittyvät ratkaisut. Viime vuosina asiaa on käsitelty hallinto-oikeuksissa useamman kerran. HHAO 14.12.2012 päätöksessä 12/1622/4 (ei julk.) Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö valitti Verohallinnon antamasta ennakkoratkaisusta. Annetussa ennakkoratkaisussa oli lausuttu, että maneesin vuokraamista koiraharrastajille agilitya varten on sellainen palvelu, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Ennakkoratkaisu koski aikaväliä 1.8.2012 – 31.12.2013.

Ratsastustallin R Oy kyseessä olevaa tilaa vuokrataan agilitya varten. Yhtiön toimialana on hevostalouden harjoittaminen sekä muu hevosalaan liittyvä toiminta. Yhtiön rakennuttamaan hevostalliin kuuluvaa maneesia vuokrataan agilityn lisäksi myös hevosharrastajille, eli muun liikunnan harrastamiseen. Agilityssa koiranomistajat tekevät maneesiin radan, jota koirat kulkevat. Omistaja ohjaa koira kulkien koiran mukana radalla. Valituksessaan VOVA oli esittänyt, että palvelua oli pidettävä vuokraamisena koirien koulutusta varten. Näkemyksen mukaan palvelua oli siis pidettävä yleisen verokannan mukaisena palveluna. VOVA ilmaisi valituksessaan myös, että kyseessä oleva tila vuokrataan käyttäjälleen koirien koulutusta varten, jonka vuoksi kyse ei ollut mahdollisuudesta liikunnan harjoittamiseen. VOVA:n näkemyksen merkitystä ei anneta sille, että omistaja joutuu liikumaan kouluttaessaan koira. Tällainen kanta ei edistä monimuotoista liikunnan harrastamista.

HHAO kumosi antamallaan ratkaisulla Verohallinnon ennakkoratkaisun ja lausui, että maneesin vuokraamisella koirien kouluttamiseen ei tarkoiteta AVL 85a.1 § 3 kohdan mukaista mahdollisuutta liikunnan harjoittamiseen. Päätöksen peruste-

¹³⁷ C-55/14, Luc Varenne tuomion kohdat 30-34.

luissa on vedottu siihen, ettei vuokraaminen tapahtunut koiranomistajille siinä tarkoituksessa, että sitä voitaisiin pitää liikunnan harjoittamisena. Merkitystä ei siis anneta sille, että omistajakin liikkuu. Päätöksen perusteluista voidaan tehdä siis päätelmä, että lainkohdan tulkinta on erittäin suppeaa.

Asiassa eri mieltä olleen mukaan kyseessä olevassa tapauksessa on kyse maneesin eli hevosurheilua varten rakennetun tilan tilapäisestä vuokraamisesta. Koiraharrastajillekin vuokraamista olisi näin pidettävä alennetun verokannan alaisena palveluna, sillä kyse on urheilutilan käyttöoikeuden luovuttamisesta, jolla annetaan myös ohjaajalle mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen.

Agilitya on myös tarkasteltu päätöksessä KHO 30.6.2015 T 1871. Hakija oli pyytänyt Uudenmaan yritysverotoimistolta ennakkoratkaisua, josta asian ratkaiseminen eteni valitusteitse HAO:n kautta KHO:n. Tapaus eroaa aiemmin esitellystä siltä osin, että hakijan vuokraamat tilat oli järjestetty ainoastaan agilitya varten. Pääsääntöinen tapa vuokrata tiloja oli vakiovuorot, joita varasivat niin yhdistykset, yritykset kuin yksityiset henkilöt. Vakiovuoron aikana kentällä oli noin viisi koirakkoa, joista yhdellä kerrallaan oli suoritusvuoro. Antamassaan ennakkoratkaisuhaemuksessaan hakija esitti, että agility on ihmisen ja koiran yhteinen liikuntamuoto. Tässä lajissa tyypillisesti ihminen ohjaa koiraansa kulkemaan tätä varten rakennettua esterataa. Tämä ohjaaminen tapahtuu merkittävältä osin juosten antamalla samanaikaisesti käskyjä tai käsimerkkejä.

Suoritusta mitataan ajassa sekä virhepisteillä, jonka vuoksi agility vaatii sekä ihmiseltä että koiralta muun muassa keskittymiskykyä ja fyysistä kuntoa. Koiran tekemä suoritus vaatii kuitenkin ohjausta, koska radat ovat muunneltavia eikä ratoja tällöin voi opetella ulkoa.

Verohallinto ei pitänyt tätä kiinteistön tilapäistä käyttöoikeuden luovuttamista sellaisena, jota voitaisi pitää mahdollisuutena liikunnan harjoittamiseen. Päätöksen perusteluissa on muun muassa todettu, että kyse on koirien liikunnasta, jossa ihmisen rooli on ohjata koira suorittamaan radasta mahdollisimman virheettömästi ja nopeasti. Päätöksen perusteluista voi tehdä päätelmän siitä, että ky-

seessä tulee olla ihmisen harjoittamasta liikunnasta. Swinkels on urheilun arvonalisäverotusta koskevassa kirjoituksessaan myös esittänyt päätelmiä, että urheilun käsite voisi sisältää ainoastaan ihmisen harjoittamaa liikuntaa.¹³⁸ Tällaista johtopäätöstä ei ole kuitenkaan sovellettu tiukasti oikeuskäytännössä, sillä ratsastus on katsottu liikunnaksi, jossa kuitenkin on pääosin kyse hevosen liikkumisesta ja ihmisen rooli on ohjata hevosta liikkumisessa.¹³⁹

Hakija korosti HAO:lle antamassa valituksessaan, että harrastettavassa lajissa pääpaino on liikunnassa ja kyse on urheilusta siinä mielessä, että suoritusta mitataan ajalla sekä virhepisteillä. Lisäksi hakija on tuonut esiin, että lajin liikuntajärjestön alaiset seurat saavat opetus- ja kulttuuriministeriöltä veikkausvoittovaroista liikuntatiloihin suunnattuja avustuksia. Tälle seikalle, että laji on saanut avustusta tai muuten on hyväksytty julkisen hallinnon avustusten saralla, on annettu merkitystä aiemmin esitetystä biljardisalia koskevassa ratkaisussa.

Lisäksi hakija on vastaselityksessään esittänyt Suomen Agilityliiton lausunnon, jossa on selvitetty agilityn luonnetta. Kyseessä on intensiivinen laji, jossa yksi suorituskerta kestää alle minuutin. Kyseisen laji on parhaimmillaan ihmisen ja koiran saumatonta yhteistyötä. Tämä vaatii suoritusta edeltävää valmistautumista, harjoittelua sekä fyysistä kuntoa molemmilta. Lausunnossa on muun muassa vedottu siihen, että laji on kiistatta tunnustettu ihmisen urheilu- ja liikuntamuodoksi. Lajiliitto on myös Valtakunnallisen liikunta- ja urheiluorganisaatio Valon tukijäsen. Tällainen jäsenyys voidaan hyväksyä ainoastaan, kun yhdistyksen tarkoituksena on liikunnan ja urheilun edistäminen. Agility on myös hyväksytty sellaisena liikuntatoimintana, johon voidaan käyttää maksuvälineenä liikunta- ja muita seteleitä. Lausunnossa on myös vedottu, että lajia on muutenkin pidetty sellaisena, jota on pidetty mahdollisuuden antamisena liikunnan harjoittamiseen.

Hakija on vastaselityksessään myös huomauttanut, että tilaa on vuokrattu nimenomaan kyseessä olevan liikuntalajin harrastamista varten. Myytyyn suoritteeseen ei ole kuulunut yhtään koulutuspalvelua, jonka vuoksi palvelua ei ole pidettävä

¹³⁸ Swinkels 2010, s. 277.

¹³⁹ ks. KHO 2009/2291.

kouluttamisena. Hakijan selvityksestä huolimatta HAO esitti perusteluissaan, että kyse on koiran kouluttamisesta tai koiran liikuntaa edellyttävästä esteradan suorittamisesta, jota ei pidetä AVL 85a.1 § 3 kohdan mukaisena palveluna. HAO antamassaan päätöksessään myös totesi, ettei verokohtelua voitu jakaa ihmisen harjoittaman liikunnan ja muun välillä.

VOVA on KHO:ssa tapahtuneen käsittelyn aikana todennut, että asiassa tulisi arvioitava myös sitä, luovutetaanko tila suoraan loppukäyttäjälle. Tästä on pääteltävä niin, että palvelua voitaisi myydä alennetulla verokannalla ainoastaan yksityiselle henkilölle. VOVA on perustellut asiaa poikkeussäännöksiin liittyvän suppean tulkinnan kautta. Tulkinnan perusteella alennettu verokanta tulisi kysymykseen vain palvelun suorituksessa loppukäyttäjälle. Näin ollen yhdistyksille ja yrityksille myytäessä palveluun voitaisiin soveltaa alennettua verokantaa vasta vaihdannan seuraavassa vaiheessa, eli myynnissä loppukäyttäjälle. Tästä johtuen VOVA esitti toissijaisena vaatimuksenaan, että alennettua verokantaa ei voitaisi soveltaa yhdistyksille tai yrityksille myytäessä. Tällaiselle tulkinnalle ei kuitenkaan annettu KHO:n antamassa ratkaisussa painoa, eikä tällainen soveltaminen ole veron kertaantumisen kannalta sopivaa.

Hakija oli ilmaissut HAO:lle antamassaan vastaselityksessä, että agility saateetaan eriarvoiseen asemaan verrattuna ratsastukseen, mikäli agilityyn sovelletaan yleistä verokantaa.¹⁴⁰ VOVA totesi tähän kuitenkin, että HAO:n oikeuskäytännön kanssa päätös on kuitenkin samassa linjassa.¹⁴¹ VOVA:n kannan mukaan sillä, että liikuntajärjestön seurat saivat avustusta opetusministeriöltä tai hakija oli VALO:n kumppanuusjäsen, ei ollut merkitystä. Tällainen kanta on kuitenkin ristiriidassa aiempaan oikeuskäytäntöön.¹⁴² On myös todettava, että kyseinen kannanmuuttaminen ei lisää verotuksen ennakoitavuutta vaan ennemmin lisää epä johdonmukaisuutta. Vaikkakaan liikuntajärjestön olemassaolo tai sen jäsenyys eivät ole uusimmassa oikeuskäytännössä saanut painoarvoa, näitä seikkoja voidaan pitää sallittuina soveltamisedellytyksinä verokohtelun määrittämiseksi.

¹⁴⁰ Ratsastusta on oikeus- ja verotuskäytännössä pidetty palveluna, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Esimerkiksi KHO 2009/2291.

¹⁴¹ HAO 11.3.2011 nro 11/0366/4 (ei julk.) sekä HAO 14.12.2012 nro 12/1622/4 (ei julk.).

¹⁴² ks. KHO 1996/4061.

KHO ei muuttanut asiassa aiemmin annettua ratkaisua vaan totesi kyseessä olevan koiran kouluttamisesta tai koiran liikuntaa edellyttävästä esteradan suorittamisesta, jota ei pidetä mahdollisuutena liikunnan harjoittamiseen.¹⁴³ Päätös annettiin äänestyksen jälkeen, joka päättyi 3-2. Asiassa eri mieltä olleet esittivät, että tilan käyttöoikeuden luovuttamista voitiin pitää AVL 85§.1 § 3 kohdan mukaisena palveluna. Perusteluissaan he esittivät, että agilitya on pidettävä liikuntana, jossa ihminen liikkuu koiran kanssa. Käyttöoikeuden luovuttamisessa siis annettiin ohjaajalle mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen.

Tulkinnanvaraiseksi agilitya koskevista ratkaisuista kuitenkin jää se seikka, onko harrastettavassa pääpainon oltava ihmisen harjoittamassa liikunnassa vai ei. Ratkaisuissa ei otettu kantaa siihen, että oliko palvelun tarkoituksena pidettävä koirien kouluttamisena vai koirien harjoittamana liikuntana. Se, että käyttöoikeuden luovuttamisen tarkoituksena pidettäisiin koirien kouluttamisena vaikuttaa kaukaa haetulta, sillä lajin luonteelle on tyypillistä ja myöskin välttämätöntä, että ohjaaja antaa koiralleen ohjausta. Tyypillistä on myös, että koirille annettava koulutus tapahtuu yleensä muulla ajalla ja sen tarkoitus perustuu yleensä siihen, että koira tottelee. Tällä voidaan perustella se, että ohjauksessa kyse on enemmänkin välttämättömien käskyjen antamisesta eikä koiran kouluttamisesta. Toisaalta, kun tarkastellaan sitä, että esimerkiksi ratsastusta on pidetty lainkohdan mukaisena liikuntapalveluna, voidaan perustella vertailemalla ihmiseen kohdistuvan fyysisen rasituksen määrää. Ihmisen fyysinen kunto joutuu ratsastuksessa kuitenkin monipuolisemman rasituksen kohteeksi, kun hevonen juoksee, hyppää tai pysähtyy. Agilitya harrastaessa ohjaajalla on taas välimatkaa ohjastettavaan ja fyysisen rasituksen määrä voi vaihdella ohjaajien välillä. Toinen saattaa liikkua enemmän ja vaihdella liikkumisensa suuntaa merkittävästikin, kun toisaalta toinen saattaa seurata kävellen kauempana koiran liikkumista.

¹⁴³ ks. myös KVL 076/2000. Ratkaisussa todettiin, että kun tanssisalia vuokrataan tanssinopetusta varten, kyse ei ole mahdollisuudesta liikunnan harjoittamiseen. Kyse oli siis liikuntatilan vuokraamisesta muuhun kuin liikunnan harjoittamiseen.

3.3.4 Golf

Liikuntapalveluiden osalta käyttöoikeuksien luovuttamisen saralla on biljardiin ja eläinten kanssa harjoitettavan liikunnan lisäksi käsitelty myös golftoimintaa siltä osin, kun on tarkasteltu jäsenmaksun verokohtelua. Näissä tapauksissa on tarkasteltu niin sitä, että tuliko jäsenmaksusta suorittaa veroa yleisen vai alennetun verokannan mukaan kuin myös sitä, että harjoittiko yhdistys arvonnisäverolain mukaista liiketoimintaa ja oliko jäseneltä peritty vastike arvonnisäverolain soveltamisalaan kuuluva suoritus. Arvonnisäveroa tulee suorittaa ainoastaan vastikkeellisista suorituksista¹⁴⁴.

KHO 8.1.2007 T 1 ratkaisussa oli kyse A ry:n harjoittamasta toiminnasta, jossa oli kyse golfpelin harjoittamisen edistämisestä niin, että se piti golfkenttää jäsentensä käytössä ylläpitämällä muun muassa kenttää ja kerhohuoneistoa. Jäseneksi hyväksyttiin esimerkiksi henkilö, joka omisti B Oy:n osakkeen. B Oy omisti golfkentän, jota A ry kuitenkin ylläpiti. A ry siis hoiti sitä toimintaa, joka yleensä kuuluisi golfosakeyhtiölle. A ry huolehti esimerkiksi mainostilan vuokraamisesta kentälle ja peri osakkailta sekä pelioikeuden vuokraajilta maksut.

Yhdistys peri jäseniltään jäsenmaksua, jolla katettiin yhdistyksen toiminnan kulut sekä Golfliiton jäsenyys. Näitä toiminnan kuluja koitui muun muassa golfkentän hoidosta ja käytöstä. A ry oli katsonut, että oli arvonnisäverovelvollinen vieraspelaajilta perittävistä green fee -maksuista, rangemaksuista ja muista vieraspelaajilta perittävistä maksuista.

Ratkaisun mukaan yhdistyksen toimintaa ei voitu pitää yleishyödyllisenä, josta johtuen sen katsottiin harjoittavan liiketoimintaa. Kun tarkastellaan jäseniltä ja vieraspelaajilta perittävien maksujen luonteita, oli jäsenten maksamia maksuja pidettävä arvonnisäverolain mukaisena vastikkeena, josta oli suoritettava veroa. Palvelua oli pidettävä myös sellaisena, jolla annettiin mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen.

¹⁴⁴ AVL 17 §

Siihen, että kokonaispalvelu sisälsi myös kerhohuoneen ylläpitämistä, missä ei sinänsä liikuntaa harjoitettu. ei otettu kantaa. Tältä osin maksuista olisi voitu edellyttää suoritettavaksi yleisen verokannan mukaisesti. Toisaalta jo aiemmassa liikuntapalveluita koskevassa oikeuskäytännössä on todettu, ettei verokohtelua voida jakaa keinotekoisesti. Lisäksi voidaan verrata ratkaisua asiaan C-174/00, Kennemer Golf, jossa alankomaisen yhdistyksen tarkoituksena on muun muassa golfin harjoittaminen ja sen harjoittamisen edistäminen. Yhdistys omisti tätä toimintaa varten golfradan sekä klubitalon. Jäsenet maksavat vuosittaisen jäsenmaksun ja heidät on lisäksi velvoitettu osallistumaan yhdistyksen korottomaan joukkovelkakirjalainaan. Päivämaksua vastaan oli myös muilla kuin jäsenillä mahdollisuus käyttää golfrataa ja klubitaloa urheilulajin harjoittamiseksi. Yhdistyksen toiminta oli tehnyt merkittävästi voittoa ja sen toiminnan tuotoista kolmasosa tuli muiden kuin jäsenten suorittamista päivämaksuista. Ennakkoratkaisukysymykseen EUT antoi ratkaisun päätöksessään, jossa todetaan yhteisön voivan olla voittoa tavoittelematon, vaikka se tavoittelisi järjestelmällisesti ylijäämää, jonka se käyttää myöhemmin palveluiden suorittamiseksi. Jakamisperiaatteen tarkastelu näissä golf -vastiketapauksissa ei ole kovinkaan antoisaa, koska oikean jakosuhteen määrittelemisen golfradan ja klubitalon käytön välillä olisi ennen kaikkea keinotekoista.

Se, että perittyä jäsenmaksua oli pidettävä vastikkeena, josta tuli suorittaa arvonnalisäveroa, todettiin myös HHAO päätöksessä 14.12.2011 nro 11/1534/4. Asiassa oli myös kysymys siitä tuliko jäsenmaksuista suorittaa arvonnalisäveroa alennetun vai yleisen verokannan mukaan. Tapauksessa yhdistys peri jäseniltään jäsenmaksua, joka kattoi yhdistyksen kerho-, opetus- ja kilpailutoiminnan kulut sekä Golfliiton jäsenyyden. Pelaamiseen liittyvät green fee- ja pelimaksut peri erillinen golfkenttää ylläpitävä osakeyhtiö. Yhdistys kuitenkin osti myös jäsenilleen oikeuden käyttää golfkenttää. Ratkaisussaan HAO katsoi, että perityt jäsenmaksut olivat vastiketta yhdistyksen jäsenilleen tarjoamista palveluista. Yhdistyksen harjoittama toiminta ja tarkoitus huomioon ottaen jäsenmaksua voitiin pitää suoritukseksi palvelusta, jolla annettiin mahdollisuus liikunnan, tässä tapauksessa golfin, harjoittamiseen. Ratkaisu ei ottanut kantaa, mistä ja miltä osin jäsenten suorittamat maksut olivat vastiketta. Oikeuskirjallisuudessakin on pohdittu tilanteita,

joissa yhtiövastike katsotaan arvonnäköverolliseksi vastikkeeksi ja todettu, ettei koko yhtiövastiketta kuitenkaan aina voida katsoa arvonnäköverolliseksi¹⁴⁵. Tällainen käsitys on myös vahvistettu aiemmassa oikeuskäytännössä. Esimerkiksi lainanlyhennysrahastoon pääomansijoituksina kirjattuja erä ei ole pidetty vastikkeena eikä näin ollen ole ollut mukana veron perusteessa¹⁴⁶.

Golf-klubien toimintaan liittyviä tapauksia on myös käsitelty EUT:ssa. Eräs näistä on asia C-150/99 (Lindöpark). Pro gradu -tutkielman rajauksen vuoksi tässä ei käsitellä muita ratkaisuita yksityiskohtaisemmin. Tapauksessa oli kyse ruotsalaisesta osakeyhtiöstä, joka harjoitti yritysgolftoimintaa. Asiakkaana olevat yritykset antoivat työntekijöilleen tai asiakkailleen mahdollisuuden pelata golfia Lindöparkin omistamilla kentillä. Pääasiana oli se, että saiko yhtiö vähentää hankinnoistaan suorittamat arvonnäköverot. Yhteisön oikeuden vastaisesti Ruotsi oli säättänyt urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyvät palvelut yleisesti verottomaksi.¹⁴⁷ Toiseksi asiassa oli kiistanalaista, että oliko harjoitetussa toiminnassa kyse kiinteän omaisuuden vuokrauksesta vai muusta palvelutoiminnasta. Aiemmissa oikeusasteissa yhtiön vastapuoli vetosi kuluista suoritettavien verojen vähennyskelvottomuuteen, koska piti toimintaa verottomana kiinteän omaisuuden vuokrauksena. Ratkaistaessa asiaa tuomiolauselman 22 kohdassa todetaan, että tietyissä olosuhteissa tilojen tarjoamista urheiluun tai liikuntakasvatukseen voidaan pitää kiinteistön vuokrauksena ja että sitä on tällä perusteella pidettävä verottomana. Lisäksi kuitenkin todetaan, että urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyviä palveluja on mahdollisuuksien mukaan tarkasteltava kokonaisuutena huomioiden kaikki ne olosuhteet, joissa liiketoimi suoritetaan. Aiemman käytännön perusteella on jo todettu, että golfkentän käyttöpalveluun liittyy aina myös passiivisen

¹⁴⁵ Pikkujämsä 2001, s.320.

¹⁴⁶ KHO 1995-B-599, jossa yhtiön osakkailta perimää vastiketta pidettiin AVL 29.1 § 4 kohdan mukaisena verollisena suorituksena.

¹⁴⁷ Arvonnäköverodirektiivi 132 artiklan 1 kohdan m alakohta, jossa säädetään verosta vapautettavaksi läheisesti urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyvät palvelujen suoritukset, joita voittoa tavoittelematon yhteisö tarjoaa. Ruotsi on kuitenkin kumonnut yleisen verottomuuden tältä osin 1.1.1997 alkaen.

toimen lisäksi paljon muuta kaupallista toimintaa, joista palveluntarjoaja vastaa.¹⁴⁸ Lähtökohtaisesti golfkentän vuokrausta ei voida pitää ensisijaisena palvelusuorituksena, kun ottaa huomioon mahdollisuudet rajoittaa käytettävyyttä sisällöllisesti ja käytön keston osalta.¹⁴⁹

Suomalaisessa kontekstissa samainen tilanne olisi myös todennäköisesti verollinen ilman tulkinnanvaraisuutta, sillä AVL 29.1 § 4 kohdan mukaisesti muun muassa urheilutilojen käyttöoikeuden tilapäisluontoiset luovutukset ovat verollisia. Lähtökohtaisesti urheilutilojen luovutuksessa on kyse tilaan kuuluvien järjestelyjen hyväksikäytöstä eikä niinkään määräysvallan hankkimisesta itselleen.¹⁵⁰

¹⁴⁸ Asia C-150/99, tuomion kohta 26.

¹⁴⁹ Asia C-150/99, tuomion kohta 27.

¹⁵⁰ Juanto 2002, s.69.

4. LIIKUNTA- JA KOULUTUSPALVELUIDEN VÄLINEN SUHDE

4.1 Koulutuspalvelun määrittäminen

Tässä luvussa käydään läpi sitä, milloin palvelu katsotaan sellaiseksi, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen arvonlisäverolain tarkoittamalla tavalla, vaikka siihen sisältyisi koulutuspalvelua. Vero-oikeudellisissa kysymyksissä lähtökohtaisesti tosiseikat määrittelevät sitä, kuinka asia tulee ratkaista. Näin ollen voidaan todeta, että pelkästään sen takia palvelua ei katsota koulutukseksi, mikäli myytävä palvelu sisältää sanat koulu tai koulutus.¹⁵¹ Tässä tutkielmassa tarkoitettu koulutuspalvelu käsittää ohjaamisen sekä opettamisen. Rajanvetoa ei käydyä kuitenkaan AVL 39 § ja 40 § tarkoittamien arvonlisäverosta vapautettujen koulutuspalveluiden ja liikuntapalveluiden välillä. Toisin sanoen, käsillä oleva tutkimuskysymys käsittelee lainkohdan ulkopuolelle jäävän koulutuspalvelun ja liikuntapalvelun välistä suhdetta. Tämän tutkimuskysymyksen osalta päästään myös liittymisperiaatteen soveltamisen kannalta tulkintaongelman ytimeen.

Liikuntapalveluita koskevassa oikeuskäytännössä on tarkasteltu huomattavissa määrin rajanvetokysymystä siitä, voiko liikuntapalveluun sisältyä koulutuspalvelua, eli ohjausta ja opetusta. Merkittäväksi seikaksi tässä on muodostunut juurikin se, missä määrin ohjausta tai opetusta palveluun on sisältynyt. Onkin esitetty palvelun luonteen muodostuvan sen perusteella, kummalla osasuoritteella on pääpaino¹⁵². On myös mainittu, että palvelun tavoitekin voi vaikuttaa palvelukokonaisuuden verokohteluun¹⁵³. Muotoutuneen oikeuskäytännön valossa voidaankin sanoa, että tämä rajanveto on osoittautunut haastavaksi.¹⁵⁴ Merkittävää on myös

¹⁵¹ Äärilä et al. 2015, s.254.

¹⁵² Juanto – Saukko 2014, s.189, myös Kallio et al. 2015, s.529.

¹⁵³ Äärilä et al. 2015, s.254.

¹⁵⁴ Juanto – Saukko 2014, s.189.

se, että ratkaisukäytäntöä tämän rajanvedon osalta on kritisoitu jo aiemmin. Tamminen on esittänyt, ettei KHO ole ratkaisullaan noudattanut AVL 85a.1 § 3 kohdan sanamuotoa. Hänen esittämänsä perusteella sanamuodon mukaan ei voida suoraan rajata pois opetusta tai ohjausta, joka on liittynyt palveluun, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen.¹⁵⁵ KHO:n ratkaisukäytäntö on kuitenkin tähän päivään saakka ollut sellaista, että palveluita tulee tarkastella kokonaisuutena. Kun tarkasteltavaan palvelukokonaisuuteen sisältyy merkittävästi koulutuspalveluiden elementtejä, sovelletaan yleistä verokantaa¹⁵⁶. Palvelukokonaisuus voi siis samanaikaisesti käsittää sekä liikuntaa että sen opettamista. Tähän mennessä oikeuskäytännössä on myös poikkeuksetta sovellettu jakamisperiaatteen sijasta liittymisperiaatetta¹⁵⁷.

Oikeuskirjallisuudessa ja -käytännössä on myös todettu, että opetuksen ja ohjaamisen lisäksi motivoinnin ja kannustamisen sisältyminen palvelukokonaisuuteen voi johtaa yleisen verokannan soveltumiseen.¹⁵⁸ Tämä on myös todettu KVL 2012:56 ennakkoratkaisussa, jossa yhtiö myi ryhmäliikuntapalveluita 3-10 hengen pienryhmille, jotka olivat kohderyhmältään ylipainoisia ja heikkokuntoisia. Ryhmäliikuntatunteja järjestettiin useissa eri liikuntapaikoissa. Liikuntatuntien lisäksi yhtiö tarjosi asiakkailleen opastusta oikeisiin ja turvallisiin liikuntamuotoihin. KVL totesi ratkaisussaan, ettei kyse voi olla AVL 85a.1 § 3 kohdan mukaisesta palvelusta, koska muun muassa kannustaminen ja motivointi muodostivat keskeisemmän osan myydystä palvelukokonaisuudesta.

On myös huomattava, että varsinkin tällaisten palveluiden osalta verotuksellinen neutraalisuus kärsii eniten. Ennen kaikkea kuluttaja kärsii tästä tilanteesta, koska arvonlisävero vyöryy tälle maksettavaksi.¹⁵⁹ Ei-kaupalliseen urheilutoiminta muodostunee suurimmilta osin sellaisesta toiminnasta, johon liittyy ohjausta tai opettamista. Hyvänä esimerkkinä voidaan nostaa jalkapalloseurat, jotka järjestävät

¹⁵⁵ Tamminen 2003, s. 8. Kyseessä olevan artikkeli voidaan todeta hyvin kriittiseksi, jossa hiihtokoulutoimintaa koskevaa ratkaisua ei sinänsä käsitelty kovinkaan oikeusdogmaattisesti vaan neutraliteettiperiaatteen näkökulmasta. Kirjoittaja ei esimerkiksi huomioi ollenkaan poikkeuksiin liittyvää tyypillistä suppeaa tulkintaa.

¹⁵⁶ Kallio et al. 2015, s.528.

¹⁵⁷ Kallio et al. 2015, s.528.

¹⁵⁸ Kallio et al. 2015, s.529.

¹⁵⁹ Tamminen 2003, s.8.

kesäisin kesäkursseja lapsille. Tällä toiminnalla voidaan sanoa olevan kaksi tarkoitusta: ensinnäkin varainhankinta seuran toimintaa varten ja toisaalta pyrkimys saada lisää lajin harrastajia omaan seuraansa, kun uusia joukkueita perustetaan syksyllä. Lähtökohtaisesti tällaista toimintaa katsotaan yleishyödylliseksi. Tällaisen toiminnan ei katsota olevan veronalaista.¹⁶⁰

Kun palveluita tuottaa kaupallinen toimija, tämä on arvonlisäverovelvollinen toiminnastaan. Lisätty arvonlisävero, joka pahimmassa tapauksessa voi olla yleisen verokannan mukainen, tuo huomattavan hintaeron verrattuna ei-kaupalliseen toimijaan. Jos kyseistä lajia halutaan harrastaa säännöllisesti, kuluttaja pyrkii haakeutumaan urheiluseuran järjestämille liikuntavuoroille.

4.2 Erityisiä tilanteita

4.2.1 Teknisten valmiuksien opettaminen

Seuraavassa selvitetään ohjattuun liikuntaan liittyvää oikeuskäytäntöä, josta merkittävin osa koskee ohjattu yksilöliikuntaa. Näissä tapauksissa on käyty rajanvetoa siinä, milloin liikuntapalvelua, johon on sisältynyt ohjausta sekä opetusta, on alennetun verokannan alaista myyntiä. Oikeuskäytännössä esillä olleista tapauksien päätöksistä, joissa palveluihin on sisältynyt myös muuta palvelua kuin mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen, ovat olleet verovelvolliselle vahingollisia. Useimmiten on siis katsottu, että palveluun sovelletaan yleistä verokantaa. Tässä alaluvussa esitetyille liikuntamuodoille on yhteistä se, että niitä harrastetaan tyypillisesti itsenäisesti ja palvelun tarkoituksena on opettaa asiakasta lajin teknisien valmiuksien saamisessa.

Varhaisimmassa oikeuskäytännössä ohjattua liikuntaa on pidetty sellaisena, jota voidaan pitää AVL 85a.1 § 3 kohdan tarkoittamana palveluna, johon voidaan soveltaa alennettua verokantaa. Ratkaisussa KHO 2.7.1996 T 2237 oli kyse vatsatanssituntien järjestämisestä, jossa ratkaisuna lausuttiin, että kyseiseen palve-

¹⁶⁰ AVL 4 §, TVL 22 & 23 §.

luun tuli soveltaa alennettua verokantaa. Lisäksi KVL 076/2000 ratkaisussa käsiteltiin tanssinopetusta, jota annettiin niin yksityistunteina ja ryhmäohjauksena. Asiakaskunta tässä tapauksessa koostui kilpatanssijoista sekä seuratanseja opettelevista harrastelijoista sekä näyttämötaiteilijoista ja laulajista¹⁶¹. Kyseisessä tapauksessa katsottiin, että kyse oli koulutuspalvelusta. KVL:n mukaan oli erityistaitoihin perustuvasta opetuksesta ja opettajan henkilökohtaisilla taidoilla katsottiin olevan olennainen merkitys. Kyseissä tapauksessa ei myöskään tilan vuokraamiseen voitu soveltaa alennettua verokantaa, sillä kyse oli vuokraamisesta tanssinohjausta eikä tanssin harrastamista varten.

Hiihtokoulutoimintaa koskevaa rajanvetoa on käsitelty hallinto-oikeuksissa useampaan otteeseen. Sellaisia johtopäätöksiä ei voida tehdä, että viranomaisen antama ennakkoratkaisu olisi ollut hallinto-oikeuksien linjoista poikkeavia. Yhden ratkaisun osalta VH lausui ennakkoratkaisuna, että kyseessä oli palvelusta, jolla annettiin mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen¹⁶².

KHO 25.10.2002 T 2698 päätös koski yhtiötä A Oy, joka harjoitti hiihtokoulutoimintaa opettaen laskettelua sekä lumilautailua. Verohallinto antoi ennakkoratkaisuna, että yhtiön tuli suorittaa edellä mainituista palveluista arvonlisäveroa yleisen verokannan mukaisesti veron perusteesta. Perusteluissa verovirasto mainitsi, että palvelun pääpaino oli opetuksessa, vaikka siinä oli myös piirteitä, joiden perusteella alennettua verokantaa voitaisiin soveltaa.

B Oy, joka jatkoi A Oy:n toimintaa, vaati HHAO:lle antamassaan valituksessa veroviraston päätöksen kumoamista ja uuden ennakkoratkaisun lausumista. Yhtiö esitti perusteluissaan muun ohella, että kyseinen opettaminen perustuu asiakkaiden turvallisen liikunnan ohjaukseen ja se on avoin kaikille. Merkittävä osa asiakkaista koostui peruskoululaisista. HHAO kumosi Verohallinnon ennakkoratkaisun ja lausui uutena ennakkoratkaisuna, että kyse oli alennetun verokannan alaisesta myynnistä. Yhtiön hinnoittelumalli oli sellainen, että asiakaskohtainen hinta

¹⁶¹ Pelkästään tälle asialle ei voida antaa painoarvoa, koska EUT:n oikeuskäytännön mukaan merkitystä ei ole sillä, millä tasolla urheilua harrastetaan.

¹⁶² HHAO 7.5.2012 Päätös 12/0587/4 (ei julk.) Tätä päätöstä käsitellään järjestyksessä toisena hiihtokoulutoimintaa käsittelevistä päätöksistä.

muodostui pienemmäksi mitä suuremmaksi ryhmän koko kasvoi. Hissilippu ve-loitettiin erikseen¹⁶³. HHAO:n perusteluissa esitettiin lisäksi, että olennaisena si-sältönä on asiakkaan kannalta omakohtainen liikunnan harjoittaminen. Teoreet-tinen opetus nähtiin vain liitännäisenä, joten jakamisperiaatetta ei palvelukoko-naisuuteen sovelleta.¹⁶⁴

Veroasiamies pyysi lupaa valittaa hallinto-oikeuden päätöksestä, jonka KHO myös myönsi ja antoi käsittelyn jälkeen uutena ratkaisuna, että kyse oli muusta kuin mahdollisuudesta liikunnan harjoittamiseen. KHO perusteli päätöksessään ratkaisua, että veroviraston ennakkoratkaisu saatetaan voimaan, sillä että palve-lun pääasiallisena tarkoituksena oli liikuntamuotojen teknisten valmiuksien anta-minen ja asiakkaiden kannalta opetuksella oli myös oleellinen merkitys. Tämän kaltaisessa tilanteessa, jossa suoritteita ei pysty toisistaan objektiivisesti erotta-maan, verokohtelua ei voida jakaa liikuntapalveluksi ja koulutuspalveluksi.¹⁶⁵ Li-säksi voidaan todeta, että tapauksessa on menty EU-tuomioistuimessa esitetty-jen periaatteiden mukaisesti siltä osin kuin tarkastellaan liittymisperiaatteen so-veltamista, vaikka suoraan unionin tuomioistuimen ratkaisukäytäntöön ei ole vii-tattu miltään osin.¹⁶⁶

Seuraavia HHAO:n ratkaisuja ei ole julkaistu, joten näille ei voida antaa ennak-koratkaisuarvoa. Lähtökohtana pidetään, että korkeimpien tuomioistuinten ratkai-suilla on ohjaavaa ennakkoratkaisuarvoa.¹⁶⁷ Näin ollen näistä tehtäviin johtopää-töksiin tulee suhtautua kriittisemmin. On joka tapauksessa huomattava, että läh-tökohtaisesti tuomioistuinten ratkaisut koskevat samankaltaisia tilanteita.

HHAO 7.5.2012 päätöksessä 12/0587/4 (ei julk.) oli kyse hiihtokoulutoiminnan harjoittamisesta, jonka osalta Verohallinto oli lausunut ennakkoratkaisuna, että myynneistä oli suoritettava alennetun verokannan mukainen arvonnlisävero.

¹⁶³ HE 283/1993, jossa mainitaan, että muun ohella hissilipuista suoritetaan veroa alennetun ve-rokannan mukaan.

¹⁶⁴ Jatkaa samalla linjalla jakamisperiaatteen soveltamisen osalta kuin aiempi ratkaisukäytäntö.

¹⁶⁵ Näin myös esimerkiksi KHO 2014:160.

¹⁶⁶ Hokkanen (toim.) 2013, s.273. Viitattu siihen, että ratkaisussa on toimittu niiden periaatteiden mukaan, jotka on tuotu esiin asiassa C-41/04. Kyseisessä asiassa on viitattu myös aiempaan ratkaisukäytäntöön.

¹⁶⁷ Tenhunen – Kinnunen 2016, I Oikeuden informaatiolähteistä ja tiedonhaun erityispiirteistä > 1 Oikeudelliset informaatiolähteet > Oikeudelliset informaatiolähteet – tietoa oikeuslähteiden si-sällöstä > Oikeuslähteet.

VOVA valitti tästä ennakkoratkaisusta ja vaati aiemman ennakkoratkaisun ku-
moamista ja uutena ennakkoratkaisuna tulisi lausua, että yhtiön harjoittamaan
toimintaan sovelletaan yleistä arvonlisäverolain 84 § tarkoittamaa verokantaa.

Harjoitettu toiminta käsitti muun muassa alppihiihdon, lumilautailun ja maasto-
hiihdon opetusta. Palveluista suurin osa tarjottiin ryhmille, joiden keskimääräinen
koko oli 5 henkilöä. Ennakkoratkaisuhakemuksen mukaan 90 minuutin opetus-
tunti jakautui seuraavasti: 60 % rinteiden nousuihin, 20–25 % laskuun ja 10–15
% laskujen yhteydessä annettavaan ohjaukseen. Hissilippua ei myyty erikseen
vaan hissien käyttöoikeus oppitunnin ajaksi sisältyi hintaan. Lisäksi yhtiö kertoi
HHAO käsittelyssä antamassaan vastineessa, että yhtiön järjestämissä pidem-
missä hiihtokouluissa, jotka kestivät viikon, oli opetusta yhteensä kolmesta vii-
teen tuntiin. Määrältään ohjauksen osuus ei ollut siis merkittävä, johon kuitenkin
VOVA valituksessaan totesi, että lain esitöissä ei ole mainittu, että liikuntapalve-
lujen käsite laajennettaisiin käsittämään myös opetuspalveluita. Lisäksi VOVA
perusteli ohjauksen merkitystä sillä, että ohjaus on lajin luonteeseen kuuluva
seikka yleisesti. Tyypillisesti tällaisia lajeja harjoitetaan yksilöllisesti eikä ohjauk-
sen tarve ole samalla tavoin välttämätön kuin muiden lajien osalta.¹⁶⁸ HHAO nosti
tämän seikan esiin myös päätöksensä perusteluissa. Näin ollen merkitystä ei
voida antaa ainoastaan sille, kuinka paljon ohjausta palvelukokonaisuuteen on
sisältynyt. Painoarvoa tulee antaa enemmänkin ohjauksen luonteelle ja tarpeelle.

Valituksessa viitattiin myös edellä käsiteltyyn KHO 25.10.2002 T 2698 päätök-
seen kilpailuneutraliteetin osalta. Kilpailuneutraalisuuden kannalta verokohtelun
tuli olla sama samoissa olosuhteissa. Näin ollen ei voida katsoa, että kilpailuneut-
raliteetti vaarantuisi sellaisessa tilanteessa, jossa samalla alalla toimivat suoritta-
vat toisistaan erilaisia palveluita. Kilpailuneutraliteetin ydin keskittyy siihen, että
samalla toimialalla riittävän samankaltaisia palveluita myyviä kohdellaan verotuk-
sellisesti samalla tavalla.

Lisäksi edellä esitetyssä ratkaisussa käsiteltiin yhtiön myymiä lumikenkäretkiä,
joiden osalta pyydettiin myös ennakkoratkaisua. Retken tarkoituksena oli uuden-

¹⁶⁸ ks. tarkemmin luvun 4.2.3 tarkastelua valvotun ohjauksen osalta.

laiseen liikuntamuotoon ja luontoon tutustuminen. Lisäksi asiakkaita ohjattiin lumikenkäkävelyn tekniikan ja käyttömahdollisuuksien osalta. HHAO ei pitänyt tätäkään palvelua mahdollisuutena liikunnan harjoittamiseen. HHAO kuvaili tätä palveluksi, jossa pääpaino oli luonnon kokemisessa. Näin ollen ratkaisu oli myös linjassa EUT:n ratkaisukäytännön osalta, jossa urheiluksi taikka liikunnaksi määriteltiin lähes kaikki liikunnan harjoittaminen pois lukien sellainen, jota harrastettiin virkistys- tai huvittelutarkoituksessa.¹⁶⁹ HHAO lausui ennakkoratkaisuna, että hiihtokoulutoimintaan sovellettiin yleistä verokantaa eikä palvelukokonaisuuteen voitu soveltaa jakamisperiaatetta.

Lisäksi HHAO on käsitellyt viime vuosina toista hiihtokoulutoimintaa koskevaa ennakkoratkaisua, jossa Verohallinto lausui ennakkoratkaisuna, että palvelusta suoritetaan arvonlisäveroa yleisen verokannan mukainen määrä. Tässä tapauksessa valittajana oli ennakkoratkaisun hakija A ry. Valituksessaan yhtiö on esittänyt muun ohella, että kunnollisia teknisiä valmiuksia ei missään urheilulajissa opi ilman ohjausta. Sen lisäksi valituksessa on todettu, että ohjauksen puuttumisen vuoksi harrastamiseen liittyy turvallisuusriski varsinkin, kun kyse on alppihiihdosta.

Yhtiö on kuvaillut myymiänsä palveluitaan valituksessaan seuraavasti. Ensimmäisenä on kuvailtu erityisesti lapsille suunnattuja tunteja. Näillä tunneilla pääpaino on liikunnan harjoittamisessa eikä opetuksessa. Palvelukokonaisuus muodostuu pääosin asiakkaille rakennetuista temppuradoista ja ohjatuista leikeistä, jotka on toteutettu rinteessä. Palvelu jakautui lähes edellisen kaltaisesti 60 % nousuun, 30-35 % laskuun ja noin 5-10 % laskun ohella tapahtuvaan ohjaukseen. Lisäksi on todettu, että yksilöopetuksen määrä oli hyvin vähäinen, koska myytävä palvelu suoritettiin ryhmille. Samalla tavoin hintaan sisältyi myös hissien käyttöoikeus hiihtokoulun ajaksi.

Ohjaajan merkitys on näissä tapauksissa ollut merkittävältä osin valvovaa ja ohjaavaa. Valituksessa esitettiin myös, ettei ohjauksen luonne tai määrä poikennut merkittävästi esimerkiksi sellaisesta ohjauksesta, jota ratsastustunneilla annetaan. Ohjauksen pyrkimyksenä on se, että asiakkaalla on mahdollisuus harrastaa

¹⁶⁹ Tätä on tarkasteltu aiemmin luvussa 2.

lajia jatkossa omatoimisesti.¹⁷⁰ Yhtiö on tuonut esiin myös näkökulman, jonka mukaan liikuntapalvelussa on aina pääpaino liikunnassa, vaikka se sisältäisi ohjausta.¹⁷¹

Kilpailuneutraliteettiin on vedottu myös tässä tapauksessa samankaltaisesti kuin aiemmin esitettyssä HHAO päätöksessä. Lisäksi valittaja on vedonnut siihen, että kilpailuneutraliteetti kärsii sen vuoksi, koska eri liikuntalajeja kohdellaan ja tarkastellaan eri tavoin. Kilpailuneutraliteettiinkin vedoten HHAO ei hyväksynyt valitusta eikä Verohallinnon ennakkoratkaisua kumottu. Perusteluissa HHAO totesi muun ohella, että palvelun tarkoituksena oli antaa asiakkaille teknisiä valmiuksia lajin harrastamiseksi. Lisäksi voidaan unionin oikeuskäytännön perusteella todeta, ettei toisiinsa rinnastettavia tapauksia kohdella eri tavalla, ellei erilaista kohtelua voida objektiivisesti perusteella.¹⁷²

KHO 19.1.2012 T 52 käsitteli yhtiön A Oy myymää palvelua, johon liittyi sekä tenniksen pelaamisen mahdollisuus että tenniksen opettamista. Asia oli aiemmin käsittelyssä KVL:ssa, jonka päätöksestä VOVA valitti. A Oy:n toiminta koostui tenniskoulun järjestämisestä. Ennakkoratkaisuhakemus koski peliaikojen myyntiä harjoitusryhmiin, joita harrastaja pystyi varaamaan itsellensä vastiketta vastaan. Näillä 1-2 tunnin peliajoilla tennistä voi harrastaa 4-6 hengen ryhmissä ohjaajan johdolla. Harjoitusryhmiä on kolmea eri tasoa, jotka määräytyvät pelaajan taitotason mukaan. Peliajalla käytettävissä oleva ohjaaja osoittaa asiakkaille harjoitteita, kannustaa ja perehdyttää oikeaan pelitekniikkaan. Ensisijainen rooli on aktivoida asiakkaita liikkumaan kentällä, asiakkaalta perittävä vastike palvelusta oli sama riippumatta siitä, kuinka monta osallistujaa ryhmässä on. Lisäksi yhtiö järjesti yritystennisvuoroja tilausten perusteella, joissa harrastajilla on käytössään ohjaaja antamassa virikkeellisiä harjoitteita ja perehdyttämässä tekniikkaan. Yleensä ohjaajia oli yksi 6-8 harrastajaa kohden. Kolmantena palveluna yhtiö järjesti myös lasten ja nuorten tennisleirejä, jotka ovat kestoltaan viikon mittaisia.

¹⁷⁰ Tällä seikalla lienee suuri merkitys, kun ratkaistaan palvelun verokohtelua. Mikäli ohjauksella pyritään siihen, että asiakas voi harrastaa jatkossa omatoimisesti, kyse on muusta kuin mahdollisuudesta liikunnan harjoittamiseen.

¹⁷¹ Tämä näkökulmakin osoittaa sen, että liikuntapalveluita koskevassa ratkaisukäytännössä tulkintalinja on ollut hyvin ahdas.

¹⁷² Esim. C-309/09, Marks & Spencer, tuomion 51 kohta.

Leireillä oli yksi ohjaaja 4-8 harrastajaa kohden eikä hakemuksen mukaan kyse ole yksityisopetuksesta tai valmentamisesta. Yhtiö ennakkoratkaisukysymyksissään pyysi kantaa siihen, voidaanko arvonlisäverolain 85a.1 § 3 kohdan mukaista alennettua verokantaa soveltaa näihin palveluihin.

Keskusverolautakunta lausui ennakkoratkaisuna, että yhtiön tulee soveltaa kuvaamiinsa palveluihin alennettua verokantaa. Ratkaisuaan KVL perusteli toteamalla, että huomioon ottaen tarjotun opetuksen ja ohjaamisen sisältö ja määrä sekä se, että kyse ei ole yksityisvalmennuksesta tai kilpaurheiluun valmentamisesta, pääasiallisena tarkoituksena on pidettävä mahdollisuutta liikunnan harjoittamiseen. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön osalta muun ohella ratkaisuihin C-41/04, Levob sekä C-349/96 CPP.¹⁷³ Näiden osalta viitattiin siihen, että liittymisperiaatteen soveltamisen osalta tulee selvittää kaikki ne olosuhteet, joissa liiketoimi suoritetaan, että voidaan selvittää onko kyse useammasta erillisestä suorituksesta vai yhdestä yhtenäisestä suorituksesta. Lisäksi korostettiin sitä, ettei yhdeksi yhtenäiseksi suoritukseksi katsottavaa liiketoimea voida keinotekoisesti jakaa osiin. Ratkaisun perusteissa myös korostettiin sitä, ettei pääpaino voi olla muulla kuin mahdollisuudella liikunnan harjoittamiseen, koska kyse ei ollut yksityisopetuksesta tai valmennuksesta.

Asia otettiin uuteen käsittelyyn KHO:ssa VOVA:n tekemän valituksen takia. Valituksessa on viitattu siihen, että yleisestä arvonlisäverovelvollisuudesta säädettyjä poikkeuksia tulee tulkita suppeasti. Valituksessaan se on tulkinnut unionin lainsäätäjän tarkoitusta alennettujen verokantojen osalta niin, että niitä sovelletaan ainoastaan vain urheilutilaisuuksien pääsymaksuihin ja urheilulaitosten käyttöoikeuteen. Näin ollen arvonlisäverolain 85a.1 § 3 kohtaa tulisi tulkita niin, että sillä tarkoitetaan palvelua, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen ilman siihen liittyviä opetuksellisia elementtejä. Kun opetuksellisia elementtejä on vähäistä enemmän, tulee soveltaa normaalia verokantaa. Poikkeuksena tähän VOVA mainitsee, että täysin liitännäisluonteisena suoritteena opetukselliset elementit eivät ole pääpainossa. Tällaisia ovat lähinnä turvallisuuteen liittyvät opas-

¹⁷³ Huomaa, että asia on ratkaistu eri tavalla samoihin periaatteisiin ja tuomioihin nojaten.

tukset. Pääasian tilanteessa VOVA ei katso, että kyse olisi vähäisestä opetuksesta tai että opetus olisi täysin liitännäisluonteinen. Lisäksi valituksessa korostettiin, ettei unionin käsitettä voida määritellä puhtaasi kansallisen lain perusteella. Muun ohella valituksessa on esitetty myös, että monitahoisen liikuntapalvelun osalta tulee soveltaa normaalia verokantaa, mikäli ei voida luotettavalla tavalla todeta pääsuoritetta. Lähtökohtaisesti pääsuorite tulee ratkaista objektiivisesti määrittämällä se keskivertokuluttajan kannalta¹⁷⁴.

Neutraliteetin osalta yhtiö on vastineessaan todennut, ettei valituksessa ole esitetty yhtäkään riidatonta seikkaa, jonka perusteella tarjottu tennisliikuntapalvelu erottuisi KHO 21.9.2009 T 2291 ratsastusliikuntapalvelusta, joka katsottiin alennetun verokannan mukaiseksi. VOVA totesi vastaselityksessä, että ensinnäkin ratsastuksen osalta ohjaajalle on tarve jo pelkästään turvallisuussyistä, jolloin se on VOVA:n esittämän kaltainen täysin liitännäisluonteinen opetuselementti. Näin ollen pääpainon on katsottava olevan muussa kuin liikunnassa, mikäli tarjotaan muuta kuin välttämätöntä liikunnan ohjausta.

KHO lausui uutena ennakkoratkaisuna, että yhtiön esittämiin myynteihin ei voi soveltaa arvonlisäverolain 85a.1 § 3 kohdan mukaista alennettua verokantaa. Asian oikeudellisessa arvioinnissa ja johtopäätöksissä KHO aloitti asian tarkastelun siitä, onko kyse yhdestä yhtenäisestä suorituksesta. Pääasian osalta ratkaisussa todettiin, että osasuoritteita on pidettävä yhtenä ainoana suorituksena, koska osatekijät liittyvät niin läheisesti yhteen, että niiden paloittelu osiin olisi keinoitekoista. Lisäksi se vetosi unionin oikeuskäytäntöön, jonka mukaan suoritusta on pidettävä liitännäisenä, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään vaan keino nauttia pääasiallisesta palvelusta¹⁷⁵. Näiden perustelujen valossa KHO totesi, ettei palvelun pääpaino ollut tenniksen pelaamisella vaan ohjauksessa ja opetuksessa.

Annettua ratkaisua on käsitelty myös oikeuskirjallisuudessa, jossa on pohdittu sen lopputulosta. Hokkanen ym. ovat käsityksessä, että ratkaisu olisi voinut hyvinkin olla sellainen, jossa alennettu verokanta soveltuisi. Käsitystä perusteltiin

¹⁷⁴ Näin on todettu esim. C-349/96, CPP tuomion 28 ja 29 kohdassa.

¹⁷⁵ C-572/07, RLRE Tellmer Property, tuomion 18 kohta.

niin, että tennistä pelaavien joukossa on varmasti ollut sellaisia, jotka kokevat palvelussa tenniskentän käyttömahdollisuuden olennaisempana tekijänä kuin ohjauksen ja opetuksen. Ratkaisu osoittaa sen, että objektiivista arviointia on usein vaikea tehdä. Lisäksi kirjoittajat toteavat, että useimmiten päädytään keskivertokuluttajan näkökulmaan jo sen vuoksi, ettei myyjän näkökulmaa voida pitää objektiivisella tavalla luotettavana.¹⁷⁶ On myös todettava, että alennetun verokannan alaisena myyntinä voidaan pitää kaikkia niitä suorituksia, joissa ainoastaan luovutetaan tenniskentän käyttöoikeus rajatuksi ajaksi.

Kaikkia edellä esitettyjä tapauksia yhdistää se, että niissä käsiteltyjä lajeja harastetaan tyypillisesti omatoimisesti ja yksin. Tämän lisäksi niitä myös yhdistää se, että tyypillisesti ohjattuna harjoitettuna tällaisia lajeja ei pidetä arvonlisäverolain 85a.1 § 3 kohdan mukaisina liikuntapalveluina. On siis todennäköisempää, että kyseisiin palveluihin sisältyneen ohjauksen määrää tarkastellessa palvelukonaisuus voitaisiin käsittää liikuntapalveluksi, mikäli kyse olisi lajista, jota harastetaan tyypillisesti ryhmissä. Tällaisia lajeja voisivat olla muun muassa ohjattuna järjestetty salibandytunti, jossa pääpaino olisi pelaamisessa ja ohjaajan rooli on lähinnä neuvoa pelaajien liikkumista kentällä. Mikäli tällaisella tunnilla kuitenkin keskityttäisiin tekniikkaan, kuten pallon käsittelyyn, olisi tällainenkin muuta kuin mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen.

4.2.2 Mahdollisuus itsenäiseen harjoitteluun

KHO 2014:160 vuosikirjaratkaisussa oli kyse A Oy:stä, joka harjoitti toimintaa, jolla annettiin mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Kyseessä olevassa tapauksessa asiaa oli aiemmin käsitelty annetussa ennakkoratkaisuhakemuksessa ja HAO:ssa. A Oy oli ennakkoratkaisuhakemuksessaan selvittänyt sen toiminnan koostuvan muun muassa brasilialaisen ju-jutsun ja muiden kamppailulajien ohjattujen ryhmäliikuntatuntien järjestäminen, edellä mainittuun järjestettävistä peruskursseista ja vyökokeiden järjestämisestä. Yhtiö harjoitti tässä selvittämäänsä toimintaa omissa toimitiloissa. Yhtiöllä oli käytössään erilaisia hinnoittelutapoja.

¹⁷⁶ Hokkanen (toim.) 2013, s.266-267.

Ensinnäkin se veloitti kurssikohtaisia harjoittelumaksuja ja toisaalta se veloitti asiakkailta harjoittelu-aikaan sidottua harjoittelumaksua. Jälkimmäisellä asiakas sai myös osallistua kaikille hänelle soveltuville liikuntatunneille.

Yrityksen järjestämät liikuntapalvelut sisältävät alkulämmittelyn, jossa ohjaaja näyttää ja kertoo tehtävät liikesarjat. Alkulämmittelyjen jälkeen on tekniikkaharjoittelua, jossa ohjaaja myöskin näyttää ryhmälle tekniikat, joita he harjoittelevat yksin tai parin kanssa. Harjoittelukerran päätteeksi käytiin otteluharjoituksia tai tekniikkaharjoittelua pareittain. Ennakkoratkaisua hakiessa A Oy kertoi, ettei yksilöllisen opetuksen määrä on ollut normaalisti vähäinen. Ohjaajan tehtävä on ollut tekniikoiden näyttäminen ja muu ohjaaminen. Muun muassa vyökokeissa ohjaajan rooli on vain hyväksyä tai hylätä oppilaan suoritus. Verohallinto kuitenkin lausui, että kyseessä on yleisen verokannan alaisesta myynnistä. VH totesi ratkaisussaan, että palvelukokonaisuudessa oli liikuntapalvelun piirteitä, jossa kuitenkin pääpaino oli kamppailulajien ohjauksessa ja opetuksessa. Ratkaisussa todettiin myös, että ohjaajan rooli on ratkaiseva.

Valituksessaan HHAO:lle yritys vaati yritysverotoimiston ennakkoratkaisupäätöksen kumoamista ja uuden ratkaisun, jossa lausutaan yrityksen palveluihin sovellettavan alennettua verokantaa AVL 85a.1 § 3 kohdan tarkoittamalla tavalla. Toissijaisesti yritys vaati, että myös liikuntakeskusten tulisi soveltaa ryhmäliikuntatunteihinsa yleistä verokantaa. Toissijaista vaatimusta HAO ei tutkinut ja samalla myös hylkäsi A Oy:n muut vaatimukset. Toissijaisen vaatimuksen tutkimatta jättämistä HAO perusteli sillä, ettei yrityksellä ollut oikeutta valittaa muiden verotuksesta. HAO lausui muun ohella, että tämän kaltaisessa tilanteessa, jossa palveluun liittyi sekä ohjausta ja opetusta että mahdollisuuden antaminen liikunnan harjoittamiseen, verokohtelua ei voida jakaa. Tällaisessa tilanteessa pääpaino ratkaisee. HAO katsoi A Oy:n palveluihin sisältyvät tekniikan ohjauksen ja opetuksen sisällön ja määrän olevan vähäistä suurempaa, joten pääpainon katsottiin olevan muussa kuin AVL 85a.1 § 3 kohdan tarkoittamassa palvelusuorituksessa. Merkitystä ei annettu sille, että asiakkaalla oli mahdollisuus käyttää harjoitussalia vapaaharjoitteluun.

Yhtiö haki valituslupaa KHO:sta asian aiempaan päätökseen. Yhtiö vaati uutena ennakkoratkaisuna lausuttavaksi, että kysymys on harjoitteluajan myynnistä asiakkaille, johon voidaan soveltaa AVL 85a.1 § 3 kohdassa tarkoitettua alennettua verokantaa. Yhtiö kertoi käsittelyssä, että yritys tarjoaa palveluitaan vuokraamiseen tiloissa ja asiakkaille oli mahdollisuus maksaa palveluista 1, 6 tai 12 kuukauden harjoitusmaksun. Asiakkaille on ympärivuorokautinen pääsy tiloihin, mutta ohjattuja harjoituksia järjestettiin vain 4 tunnin ajan päivässä. Harjoitusajan myyminen muodosti siis täysin yhtiön liiketoiminnan ja tällöin pääasialliseksi palveluksi voitiin todeta harjoittelumahdollisuuden tarjoaminen. Ohjatuista tunneista noin neljännesosa koostuu ohjaamisesta ja asiakkaalla oli ohjattujen tuntien lisäksi samalla maksulla harjoitella itsenäisesti. Tällä perusteella oli katsottava, että kyse on enemmänkin liikuntatilan luovuttamisesta kuin opetuksesta tai ohjauksesta. VOVA oli vastineessaan esittänyt kuitenkin, että kyseinen tapaus rinnastuu aiempaan oikeuskäytäntöön, joka koski hiihto- ja tennisliikuntapalveluita. Ohjaajan roolin voidaan todeta olevan olennainen, sillä tärkeintä on opettaa asiakkaille oikea tekniikka. Kyse ei tällöin ole samanlaisesta ohjauksesta kuin tyypillisimmillä liikuntakeskusten ryhmäliikuntatunneilla. VOVA totesi myös vastineessaan, ettei sillä ole merkitystä kuinka suuri ajallinen osuus palvelusta on ohjauksesta.

KHO hyväksyi A Oy:n valituksen ja lausui uutena ennakkoratkaisuna, että kyse oli AVL 85a.1 § 3 kohdassa tarkoitettua palvelusta, johon voitiin soveltaa alennettua verokantaa. KHO lausui ratkaisussaan, että asiaa arvioitaessa on otettava huomioon, että joitakin liikuntalajeja harrastetaan tyypillisesti itsenäisesti, kun toisia taas harrastetaan luonteesta johtuen ohjattuna. Oikeuskäytännössä esimerkiksi ohjattua vatsatanssiliikuntaa on pidetty palveluna, joka antaa mahdollisuuden liikunnan harjoittamiseen. Tanssiliikunta on luonteeltaan sellaista, jota harrastetaan useimmiten ohjattuna. Hiihto- tai tennisliikunta ovat yleensä yksilöllistä liikuntaa. Toki tenniksen harrastamisen toteaminen yksilöliikunnaksi voidaan asettaa kyseenalaiseksi, sillä tenniksen pelaamiseen vaaditaan yleensä vähintään kaksi henkilöä. KHO antoi ratkaisussaan painoarvoa sille, että asiakkaalla oli myös mahdollisuus itsenäiseen harjoitteluun samalla maksulla. Kyse oli ohja-

tusta liikunnasta, johon sovelletaan alennettua verokantaa. Yhtiön kuului suorittaa kaikista ennakkoratkaisuhakemuksessa selostamistaan palveluista 10 % arvonnäköveroä.

Kun vielä pohditaan edellä esitettyä asiaa ja sen lopputulosta, voinee ajatella verokohtelun olevan toisenlainen, mikäli asiakkaalla ei olisi ollut ohjatun liikunnan lisäksi mahdollisuutta itsenäiseen harjoitteluun.¹⁷⁷ Johtopäätöksenä voidaan siis lausua, että palvelukokonaisuus voidaan arvioida mahdollisuudeksi liikunnan harjoittamiseen, kun asiakkaalla on selkeä mahdollisuus myös itsenäiseen harjoitteluun. Arvioitavaksi kuitenkin jää se, sovellettaisiinko edelleen liittymisperiaatetta, jos asiakkaalta laskutettaisiin erikseen ohjatut tunnit ja itsenäinen harjoittelu.¹⁷⁸ Jakamisperiaatteen osalta on oikeuskirjallisuudessa todettu, että liikuntapalveluiden osalta sen soveltaminen on harvinaista.¹⁷⁹ Jakamisperiaatteen soveltamista voidaan kuitenkin pitää tapauksessa perusteltuna, koska näitä osasuoritteita voidaan pitää selkeästi erillisinä eikä harjoitteluajan kestotilausta voida pitää ohjaustunnin kannalta niin välttämättömänä, että ohjaustunti pitäisi nähdä epäitsenäisenä sivusuoritteena.

4.2.3 Valvottu harjoittelu

Oikeuskäytännössä on perinteisen ohjauksen ja opettamisen lisäksi kiinnitetty huomiota myös siihen, että joitakin lajeja harrastetaan tyypillisesti valvonnan alaisuudessa. Tällaisiksi voidaan luokitella esimerkiksi sukeltaminen ja ratsastaminen. Seuraavassa käsitellään oikeuskäytännön ratkaisua ratsastamisen osalta ja tästä tehtäviä johtopäätöksiä pyritään heijastamaan myös muuhun liikuntaan. Jo vuonna 1995 KVL antoi ratkaisun numero 252, jossa oli kyse muun muassa ratsastuksen ohjauksesta. Ratsastustuntia ohjaajan johdolla pidettiin valvottuna palveluna, joka antoi mahdollisuuden liikunnan harjoittamiseen. Oikeuskirjallisuudessa on todettu, että huomioon kuitenkin on otettava se, että lajin luonteesta

¹⁷⁷ vrt. KHO 19.1.2012 T 52, jossa tenniskoulun ohjaaja ohjeisti asiakkaita tehokkaaseen ja teknisesti oikeaan pelaamiseen.

¹⁷⁸ vrt. aiemmin todettiin, että lähtökohtaisesti merkitystä ei voida antaa erikseen laskuttamiselle.

¹⁷⁹ Juanto – Saukko 2014, s.189.

johtuen ohjauksen määrä tai sen tarve on suurempi kuin toisella lajilla.¹⁸⁰ Toisaalta palvelua oli pidettävä siltä osin yleisen verokannan alaisena myyntinä, kun kyse oli selkeästi opetuksesta.

Valvottua ohjausta on käsitelty KHO:ssa ratsastuskoulun osalta ratkaisussa KHO 21.9.2009 T 2291. Ennen käsittelyä KHO:ssa A oli hakenut ennakkoratkaisua VH:lta, josta se eteni käsiteltäväksi valitusteitse HHAO:n. Ennakkoratkaisuna VH lausui, että kyseiseen palveluun oli sovellettava yleistä verokantaa. Tämä koski palveluita, joihin sisältyi niin teoriaopetusta kuin ratsastuksen ohjausta sekä valmennusta. A:n asiakaskunta koostui niin kaikenikäisistä kuin kaiken tasoista ratsastajista. Kaikista tunteista peritty hinta oli sama, mutta poikkeuksena oli alennus vakituisesti ratsastaville. VH katsoi, että kyseessä olevaan palvelukokonaisuuteen sisältyi yksilöllistä opetusta ja ohjausta. Tästä johtuen A tarjoamia palveluihin tuli soveltaa yleistä verokantaa lukuun ottamatta vaellus- ja maastotunteja. Opetuksen ja ohjauksen määrän huomioon ottaen palvelukokonaisuudessa pääpaino oli muussa kuin liikunnan harrastamisessa.

A perusteli valituksessaan HHAO:lle asiaa kuitenkin niin, että kyseistä palvelua tarjottiin niille, joilla ei itse ole mahdollisuutta liikuntamuodon harrastamiseen. Tätä perusteltiin sillä, että palvelua tarjottiin juuri niille, joilla ei ollut omaa hevosta ratsastamisen harrastamiseksi. A:n valituksen mukaan kyse ei ollut valmentamisesta tai kilpailutoiminnasta sillä tavalla kuin VH oli asian käsittänyt. HHAO lausui uutena ennakkoratkaisuna VH:sta poiketen, että kaikkiin yrityksen ennakkoratkaisuhakemuksessaan esittämiin palveluihin sovellettiin alennettua verokantaa. Ratkaisua perusteltiin sillä, että kokonaisuus huomioon ottaen palvelu oli sellainen, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Kokonaisuuteen katsottiin kuuluvan ratsastuskoulun omistama hevonen, ratsastuksessa käytettävä tila, ratsastukseen vaadittavat vakuutukset sekä tarvittava ohjaus. Tähän ei edelleenkään sovellettu jakamisperiaatetta ja ratkaisussa korostettiin sitä, joka myös käy ilmi aiemmasta KVL ratkaisusta¹⁸¹, että ohjaus on luonteeltaan valvontaa turvallisen harrastamisen takaamiseksi.

¹⁸⁰ Näin esimerkiksi Äärilä et al. 2015, s.254.

¹⁸¹ vrt. aiempi KVL 1995:252

VOVA valitti kyseisestä ratkaisusta KHO:n ja valituksessaan vaati saattamaan voimaan VH:n antaman ennakkoratkaisun asiasta. Valituksessaan VOVA vetosi muun ohella KVL:n antamaan päätökseen numero 252. VOVA:n näkemyksen mukaan erottelu ratsastuksen ohjauksen osalta alennettuun ja yleiseen verokantaan oli selkeä. Alennettua verokantaa voitiin soveltaa ohjaamattomaan ja turvallisuussyistä ohjattuun ratsastukseen. Sen sijaan opetukseen tai hevosen vuokraamiseen tuli soveltaa yleistä verokantaa. Lisäksi VOVA viittasi ratkaisuun C-442/05, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung, jossa todettiin neutraalisuuden periaatteen vastaista olevan se, että samankaltaisia ja siis keskenään kilpailuvia palveluita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla. Tämä huomioon ottaen VOVA:n kanta oli, että turvallisuussyistä ohjattu ratsastus ei olisi edes samankaltainen palvelu kuin ratsastusopetus.

VOVA perusteli valituksessaan asiaa myös sillä, että lajeihin, jossa opetus on keskeisellä sijalla, ei sovelleta alennettua verokantaa. Tämä voidaan kuitenkin sivuuttaa, koska alennetun verokannan soveltamista ei tulisi rajata vain sen takia, että sitä harjoitetaan tyypillisesti ohjattuna.

A antoi asiassa myös vastineen, jossa se korosti aiemman lisäksi sitä, että yksityisopetusta myydään erillisenä palveluna ja palvelu, jota asia koskee, kohdistuu samanaikaisesti useampaan asiakkaaseen. A:lla ei myöskään ollut valmennuslissenssiä ja ohjauksen tarve perustuu puhtaasti turvallisuussyistä. A oli kuitenkin valvontavelvollinen ja tätä kautta vastuussa mahdollisista velvollisuuden laiminlyönneistä. KHO hylkäsi valituksen ja lausui ratkaisuna, ettei HHAO:n ratkaisun muuttamiseen ole perusteita.

VOVA jäi pohtimaan KHO:ssa antamassaan vastaselityksessä, että olisiko se neutraalisuusperiaatteen vastaista, jos turvallisuussyistä ohjattuun ja opetettuun ratsastukseen sovellettaisiin eri verokantoja. Palvelu voidaan tulkita mahdollisesti niin samankaltaiseksi, että niiden verokohtelun tulisi olla sama.

Kun tarkastellaan valvottua tai turvallisuussyistä opetettavaa ja ohjattavaa liikuntaa, voidaan nostaa esille vielä laitesukelluskurssit. Tällaisessa on tarkasteltava

ensinnäkin sitä, voitaisiinko laitesukellusta varten vuokrattaviin tarvikkeisiin ja välineisiin soveltaa alennettua verokantaa.¹⁸² Toisaalta lainvalmisteluaineistossa todetaan, että alennettua verokantaa ei tulisi soveltaa ainoastaan urheiluvälineiden vuokraamiseen.¹⁸³ Oikeuskirjallisuudessa on kiinnitetty huomiota siihen, että olisi otettava huomioon se, että onko liikunnan harrastajalla mahdollisuus valita opetuksen ja itse opettelemisen välillä. Esimerkiksi laitesukelluksessa on kyse lajista, joka vaatii kansainvälisesti hyväksytyn sukelluskortin hankintaa. Toisaalta neutraalisuuden periaate huomioon ottaen, tällaiseen laitesukeltamiseen voitaisiin soveltaa yleistä verokantaa. Laitesukeltaminen tuskin kilpailee sillä tavalla muun palvelun kanssa, että verotuksellinen neutraalisuus kärsii.

On kuitenkin huomattava, että kaikkeen ohjattuun liikuntaan ei välttämättä liity vain urheilun harrastaminen. Esimerkiksi jotain sukelluspalveluita voidaan kuvailla huvitteluksi eikä näitä tällöin voitaisi voimassaolevan oikeuskäytännön mukaan katsoa liikuntapalveluiksi.

¹⁸² Vertaa esimerkiksi aiemmin annettuun karting-päätökseen, jossa kyse oli sekä urheilutilan että urheiluvälineiden, ko. tapauksessa karting-auton väliaikaisesta luovuttamisesta.

¹⁸³ HE 283/1994

5 JOHTOPÄÄTÖKSET

5.1 Kokoavia johtopäätöksiä

Tutkimuksen tarkoituksena oli voimassaolevan oikeuden, sekä säännösten että oikeuskäytännön, avulla selvittää alennetun verokannan soveltamisedellytyksiä liikuntapalveluihin. Tutkimus koostui kolmesta päätekijästä, joista ensimmäisen tarkoituksena oli määritellä liikunnan käsite arvonlisäverotuksessa. Toisen tutkimuskysymyksen tarkoituksena oli selvittää, milloin erilaisissa käyttöoikeuksien luovuttamistilanteissa voidaan soveltaa liikuntapalveluihin liittyvää alennettua verokantaa. Kolmantena asiana pyrittiin selvittämään sitä, missä määrin opetusta ja ohjausta palveluun voi sisältyä, jotta se voidaan myydä edelleen alennetulla verokannalla.

Tutkimuksen alussa lähdettiin arkisesti selvittämään yleisesti mitä liikunta on. Liikunnalla tarkoitetaan lähtökohtaisesti kaikkea, johon liittyy fyysistä ponnistelua ja sen perimmäinen tarkoitus on fyysisen kunnon ylläpito, kehittäminen tai muun hyvinvoinnin edistäminen.¹⁸⁴ Lähtökohtaisesti liikunnaksi voidaan määritellä muun muassa kaikki olympialajit. Myös julkaisemattomassa oikeuskäytännössä on liikuntaa määritelty niin, että sellaisena voidaan pitää ainoastaan sellaista, joka liittyy fyysiseen toimintaan. Tällä suljetaan sellainen toiminta, joka perustuu ainoastaan päättelykykyyn tai muuhun toimintaan.¹⁸⁵

Asiaa lähestyttiin lisäksi muun lainsäädännön kautta, jonka perusteella voitiin ainoastaan tarkan määrittelyn sijaan rajaamaan sitä, mikä on liikuntaa. Liikunnan käsitteen rajaaminen ei kuitenkaan ole unionin ratkaisukäytännön mukaan ollut tarpeen. Ratkaisukäytännössä on linjattu, että urheilua ja/tai liikuntaa ei tarvitse harjoittaa säännöllisesti, tietyllä tasolla tai järjestäytyneesti.¹⁸⁶ Oikeuskäytännössä on myös paljon viitattu siihen, että lajin harrastamiseen liittyviä edellytyksiä ajaa liikuntalajiliitto tai -järjestö, mutta tätä ei voida pitää määräävänä tekijänä

¹⁸⁴ Liikunnan määrittelemisessä voidaan lähteä siitä, että se voidaan tulkita yleisesti. Esimerkiksi asiassa C-495/12, Bridport, tuomion 19 kohdassa todetaan, että direktiivissä sanamuodolla tarkoitetaan urheilua ja liikuntakasvatusta yleisesti.

¹⁸⁵ HHAO 24.9.2015 päätös 15/0777/4 (ei julk.)

¹⁸⁶ C-14/12, Mesto Zamberk, tuomion 22 kohta.

edellä mainitun ratkaisun perusteella. Liikuntalajin järjestäytymiselle annettu painoarvo on vaihdellut oikeuskäytännössä. Vanhemmassa oikeuskäytännössä tälle saatettiin antaa enemmän merkitystä, mutta esimerkiksi agilitypääatoksen perusteella on todettava, ettei lajin järjestäytyminen takaa alennetun verokannan soveltamista kyseiseen liikuntaan liittyviin palveluihin.

Olennaisempaa on se, että onko harrastamisessa kyse liikunnan harjoittamisesta vai huvista ja virkistymisestä.¹⁸⁷ Tämä tulkintalinja on myös vahvistettu kansallisessa oikeuskäytännössä, jossa biljardilaitteiden käyttöoikeuden osalta todettiin, ettei kyse voi olla pääasiassa liikunnan harjoittamisesta, kun biljardilaitte on käytettävissä huoltoasemalla tai ostoskeskuksessa.¹⁸⁸ Yhtenä soveltamisedellytyksenä voidaan pitää sitä, että kyse tulee olla sellaisesta liikunnasta, jota ihminen harjoittaa. Tätä ei suoraan ilmaistu KHO:n antamassa agilityä koskevassa ratkaisussa, mutta päätöksessä ilmaistiin, että kyse on liikuntapalvelun sijaan joko koiran kouluttamisesta tai koiran harjoittamasta liikunnasta. Päätelmää perustelee myös se, että oli kyse sitten koiran kouluttamisesta tai koiran harjoittamasta liikunnasta, tulee soveltaa yleistä verokantaa. Tällaista tulkintaa voidaan ehkä kyseisen lajin osalta pitää kuitenkin kyseenalaisena, koska edellä mainitun lajin luonteelle on myös ominaista, että ihminenkin liikkuu.

Toisessa tutkimuskysymyksessä pyrittiin selvittämään niitä seikkoja, jotka määrittelevät sitä, milloin käyttöoikeuksien luovuttamiseen liittyvänä liikuntapalvelut tulee myydä alennetulla verokannalla. Olennaisinta on lähtökohtaisesti se, että kyse on yleensä muusta kuin ainoastaan käyttöoikeuden luovuttamisesta, mikäli siihen liittyy muutakin palvelua. Näin ollen liiketoiminnan muodossa tapahtuneesta käyttöoikeuksien luovutuksiin liittyvistä liikuntapalveluiden myynneistä tulee suorittaa lähes poikkeuksetta veroa. Käyttöoikeuden luovutus on niin ikään verollinen myös silloin, kun kyse on urheilutilan tilapäisluonteisesta luovuttamisesta. Tilapäisluonteista luovutusta on tulkittu sillä tavalla, että esimerkiksi vakiovuoro jalkapallohalliin on verollinen myynti, kun se suoritetaan liiketoiminnan muodossa.

¹⁸⁷ C-14/12, Mesto Zamberk, tuomion 22 kohta

¹⁸⁸ KHO 30.9.1996 T 3048

Myös oikeuskäytännön valossa on palvelua pidettävä muuna kuin arvonlisäverolain 27 § tarkoittamana verottomana käyttöoikeuden luovuttamisena, kun tila on useamman käytössä samanaikaisesti, eikä yhdelläkään käyttäjällä ole mahdollisuutta sulkea muita käyttöoikeuden ulkopuolelle ja tähän passiiviseen toimeen liittyy merkittävä määrä muita kaupallisia toimia.

Tilojen käyttöoikeuden luovuttamisen osalta alennetun verokannan soveltamiselle on havaittavissa samankaltaisia soveltamisedellytyksiä kuin liikunnan käsitteen osalta jo havaittiin. Ensinnäkin käyttöoikeuden luovutuksen tulee liittyä hyvin läheisesti harrastettavaan liikuntaan ja harrastaminen tarkoitus ei saa olla huijittelu tai virkistäytyminen.¹⁸⁹ Jo varhaisessa vaiheessa oikeuskäytännössä annettiin painoarvoa sille, että minkä tyyppisistä tiloista on kyse. Lähtökohtana voidaan pitää sitä, että kyse on jostain muusta kuin liikuntapalvelusta, mikäli tilojen käyttötarkoitus on yleisesti esimerkiksi viihtymiseen tai muuhun ajanviettoon liittyvä.¹⁹⁰ Unionin oikeuskäytännön perusteella voidaan vielä tehdä pidemmälle vietyjä päätelmiä siitä, että mihin seikkoihin tulisi kiinnittää huomiota, kun tarkastellaan tilan käyttötarkoitusta. Asiassa C-14/12, Mesto Zamberk, unionin tuomioistuimien kehotti kansallista tuomioistuinta kiinnittämään huomiota muun muassa siihen, että soveltuiko tilat urheilumaiseen uintiin. Näin ollen tilojen tulee olla sellaiset, että ne soveltuvat urheilumaiseen toimintaan. Tilojen käyttötarkoitus on myös noussut esille kansallisessa oikeuskäytännössä, josta on tehtävä päätelmä, että käyttötarkoituksella voi olla enemmän painoarvoa, kun ihmisen harjoittaman liikunnan määrä on vähäisempää.¹⁹¹ Päätelmänä agilitypäästösten kokonaisuudesta voidaan myös todeta, että samaa tilaa voidaan kuitenkin käyttää sekä liikuntaan että muuhun toimintaan.¹⁹²

Niin kuin tutkimuksen alussa todettiin, rajanvetotilanteista haastavinta rajanvetoa on tehdä silloin, kun liikuntapalveluun liittyy opetusta ja ohjausta. Tältä osin voi-

¹⁸⁹ Tällainen päätelmä on tehtävissä jo ratkaisusta KHO 1996/3048. Lisäksi tämä on todettu EUT:n tuomiolauselman C-14/12 kohdassa 22.

¹⁹⁰ Nämä päätelmät siis biljarditapauksista.

¹⁹¹ Agilitypäästö, jossa pääpainossa oli koiran kouluttaminen ja koiran harjoittama liikunta. Ihminen liikkui tehdyn päätöksen perusteella niin vähäisen määrän, ettei sitä voitu pitää liikuntapalveluna.

¹⁹² Eräässä agilitytapauksessa samaa tilaa käytettiin ratsastukseen.

daan myös todeta, että liittymisperiaate tuli korostetusti esiin tässä rajanvetokysymyksessä. Tämä on ollut omiaan myös aiheuttamaan kritiikkiä muodostunutta oikeuskäytäntö kohtaan. Oikeuskäytännöstä on kuitenkin havaittavissa tiettyjä tekijöitä, jotka vaikuttavat siihen, milloin alennettua verokantaa voidaan soveltaa. Rajanvedossa voidaan ensinnäkin kiinnittää huomiota siihen, että onko kyse sellaisesta liikuntalajista, jota harrastetaan tyypillisesti itsenäisesti. Tällaista käsitystä vahvistaa erityisesti KHO 19.1.2012 T 52, jonka käsittelyssä muun ohella todetaan, että ohjauksen ja opetuksen määrää tulee arvioida suhteessa liikuntalajin luonteeseen. Oikeuskäytännössä tällaisia lajeja ovat olleet muun muassa opetettu tanssi, hiihto, lumilautailu ja tennis.

Toisaalta ratkaisuun vaikuttaa vahvasti myös se, että liittyykö liikuntapalveluun rajattu vai rajallinen määrä itsenäistä harjoittelua. Oikeuskäytännön valossa voidaan nähdä, että palveluun, jossa annetaan lisäksi mahdollisuus ohjaukseen, mutta asiakkaalle annetaan samalla rajaton mahdollisuus itsenäiseen harjoitteluun, voidaan soveltaa alennettua verokantaa. Mikäli palvelukokonaisuudessa, johon liittyy ohjausta ja opetusta, on rajoitettu itsenäisen harjoittelun määrää, sitä on pidettävä normaalin verokannan alaisena myyntinä.

Annettava ohjaus ja opetus voi kuitenkin olla joskus luonteeltaan sellaista, että se on välttämätöntä turvallisen harrastamisen takaamiseksi. Tällaista on kutsuttu oikeuskäytännössä liitännäisluonteiseksi opetukselliseksi elementiksi. Tällaisen ei katsota olevan palvelussa sellainen suorite, jonka perusteella verokohtelu määräytyisi. Näin ollen ohjaus ja opetus voi sisältyä alennetun verokannan myyntiin, mikäli sen määrä ei ylitä välttämättömän ohjauksen ja opetuksen määrää. Liikuntalajien erilaisten luonteiden vuoksi ei ole mahdollista eikä tarpeenkaan määrittää rajanvetoa tätä tarkemmin. Toisaalta voidaan sanoa, että oikeuskäytännössä on pystytty määrittelemään riittävästi erilaisia edellytyksiä alennetun verokannan soveltamiseksi. Toisaalta voidaan myös sanoa, että liittymisperiaatteen keskeisestä asemasta johtuen tulevaisuudessakin joudutaan tekemään objektiivista määrittelyä siitä, onko pääpaino liikunnan harjoittamisessa vai muussa toiminnassa.

Loppupäätelminä voidaan todeta monitahoisten liikuntapalveluiden osalta se, ettei tutkielman perusteella voi perustellusti antaa selkeitä linjoja sille, kuinka yksittäisen liikuntapalvelun verokanta tulisi määritellä. Monitahoisia palveluita on aina tarkasteltava kokonaisuutena ja ottaa huomioon sen osasuoritteiden luonne ja näiden osasuoritteiden välinen suhde. Edellä mainittuja johtopäätöksiä voidaan pitää sellaisina tunnuspiirteinä, jotka liittyvät alennetulla verokannalla myytävään liikuntapalveluun. Voimassaolevaa lainsäädäntöä voidaan vielä lopuksi kritisoida sen verran, ettei AVL 85a.1 § 3 kohdan sanamuoto ole sellainen, jota voisi tulkita ongelmitta suppeasti. Oikeuskirjallisuudessa on peräti ehdotettu, että lainkohta tulisi määrittää palveluntarjoajan näkökulmasta¹⁹³.

5.2 Uudet sähköiset liikuntapalvelut

Teknologian kehitys on mahdollistanut viimeisten vuosien aikana uudenlaisten palvelumuotojen tarjoamisen. Myös liikuntapalveluita myydään nykyisin muuten kuin perinteisissä muodoissa. Nykyisin ei tarjota ainoastaan kuntosalin jäsenyyttä, jonka maksamalla voit käyttää kuntosalia rajoittamattomasti tai rajattuna aikana päivästä. Jäsenyyden ohella tarjotaan nykyisin verkkoyhteyden avulla erilaisia mahdollisuuksia osallistua esimerkiksi ohjatulle tunnille.

Ongelmia ei tuota se, että jumppasalin seinälle on heijastettu video, jossa näytetään ohjaajan johdolla tehtäviä liikkeitä suorana tai nauhoitettuna lähetyksenä. Kyse on mahdollisuudesta liikunnan harjoittamiseen ja tällaisella tavalla järjestäytystä liikuntapalvelussa ei voida katsoa olevan sellaisia opetuksellisia elementtejä, jotka olisivat pääpainossa verraten liikunnan harjoittamiseen. Tulkintaongelmat sähköisissä palveluissa liittyvät enemmänkin sellaisiin liikuntapalveluihin, joissa liikunnan harjoittaminen ei vaadi läsnäoloa palveluntarjoajan tiloissa. Ohjatun tunnin seuraaminen kotoa käsin, esimerkiksi verkkoyhteydessä olevan tietokoneen välityksellä, voi olla rinnastettavissa edelleen sellaiseen perinteiseen palveluun, jossa henkilö menee yhtiön jumppasaliin harrastamaan liikuntaa ohjaajan ohjauksessa.

¹⁹³ Swinkels 2010, s.280.

Tulkintaongelmat liittyvät siis enimmiltä osin sellaisiin sähköisiin liikuntapalveluihin, joihin ei liity suoraa yhteyttä esimerkiksi liikuntatunnin ohjaajaan tai palveluntarjoajan tarjoamiin tiloihin. Tällaisina voidaan pitää verkkopalvelusta katsottavia liikuntatuntitallenteita. Onko tällaista palvelua pidettävä AVL 85a.1 § 3 kohdan tarkoittamana mahdollisuutena liikunnan harjoittamiseen? On perusteltua esittää, että edellä mainittu palvelu on rinnastettavissa vanhanaikaisiin liikuntavideoihin, joita myytiin VHS- tai DVD -muodossa. Näin ollen kyse on palvelumuotoisesta tavaran myynnistä. Erikseen myytynä tällaisesta palvelusta tulisi suorittaa yleisen verokannan mukainen arvonnäkövero. Perusteltuna kyseistä tulkintaa voidaan pitää suppean tulkinnan periaatteen johdosta ja myös sen perusteella, että kyseisiä videoita on täysin mahdollista katsoa myös muussa tarkoituksessa kuin liikunnan harjoittamiseksi. Mikäli tällaiset sähköiset palvelut kuitenkin myydään kuntosalijäsenyyden yhteydessä, on niitä pidettävä kuntosalille pääsystä maksettavan korvaukseen nähden sivusuoritteena. Liikuntaankin liittyvät uudenlaiset sähköiset palvelut, kuten muutenkin sähköisten palveluiden monipuolistuminen tulee tulevaisuudessa aiheuttamaan muutostarpeita niin arvonnäköverodirektiiviin että -lakiin.